



Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1 in der Finanzstrafsache gegen ED (nunmehr EM), geb. X, Adresse, vertreten durch Mag. Franz M. Simson, Steuerberater, 5230 Mattighofen, Braunauer Straße 2, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde der Beschuldigten vom 11. März 2008 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Braunau Ried Schärching als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 7. Februar 2008, StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der bekämpfte Einleitungsbescheid hinsichtlich des Verdachtes der Abgabenhinterziehung von Kapitalertragsteuer 2003 im Umfang von 2.920,38 € aufgehoben.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Jahr 2004 fand bei der Beschwerdeführerin (Bf.), die bis zum 31. August 2003 (Datum der Betriebsaufgabe) ein Gasthaus betrieben sowie Einkünfte aus Vermietung erzielt hatte, eine Außenprüfung statt, die die Zeiträume 1999 bis 2001 zum Gegenstand hatte.

In Tz. 16 des Berichtes vom 7. Juni 2004 zu ABNr. 2 hielt der Prüfer fest, dass die Lösung durch Kassastandsermittlung am Tagesende abzüglich des Kassastandes vom Vortag – bereinigt um Ausgaben und Entnahmen bzw. Einlagen während des Tages – ermittelt worden

sei. Bei Vergleich der einzelnen Losungen schienen vielfach gleiche Beträge auf. So habe es im Jahr 2001 57 Mehrfachlosungen gegeben. Eine Mehrfachlosung sei eine Losung, die doppelt bis fünffach mit dem gleichen Betrag aufscheine. Die Bandbreite der Losung habe sich zwischen etwa 6.000,00 S und 10.000,00 S bewegt. Das Gasthaus sei etwa 290 bis 300 Tage jährlich geöffnet gewesen.

Die Inventurwerte für Küchenwaren seien mit jeweils 6.000,00 S bzw. 6.500,00 S pauschal geschätzt worden.

Verschiedene Eingangsrechnungen (Lebensmittel H, Brot F) seien später im Kassabericht als Betriebsausgaben eingetragen worden, als sie tatsächlich bezahlt worden seien, wodurch sich für die einzelnen Tage unrichtige Losungen ergeben hätten.

Das vermehrte Auftreten gleicher Losungsbeträge sei logisch unwahrscheinlich und im tatsächlichen Geschäftsablauf mit einer derartigen Häufigkeit nicht anzutreffen. Die Losungen könnten daher nicht immer den Tatsachen entsprechen.

Die Inventurermittlung und die Führung der Ausgabenaufzeichnung entsprächen nicht den gesetzlichen Verpflichtungen.

Der Rohaufschlag Küchenerlöse betrage im Jahr 2001 netto – netto lediglich 90 % und entspreche nicht den Tatsachen. In den Vorjahren sei ein Rohaufschlag von 160 bis 170 % ausgewiesen. Das Küchenangebot bzw. Einkaufsverhalten habe sich laut Aufgliederung des Kücheneinkaufs nicht geändert.

Der zu niedrige Rohaufschlag bei den 10%igen Umsätzen sowie die in den Tz. 1 und 2 angeführten Feststellungen (gemeint offenbar die Tz. 1 und 2 des Schlussbesprechungsprogramms vom 26. Februar 2004 und die dort getroffenen Feststellungen zur Losungs- und Inventurermittlung, Zahlung der Betriebsausgaben und zu einem unrealistisch niedrigen Kaffeeinkauf) zeigten auf, dass die Einnahmen 2001 zu niedrig erklärt worden seien, sodass die Abgabenbehörde eine Zuschätzung vorzunehmen habe.

Unter Berücksichtigung der gestiegenen Konkurrenz im unmittelbaren Umfeld durch vermehrte Tagescafés und billige Menüabgabe werde für das Jahr 2001 ein Rohaufschlag netto – netto von 140 % angesetzt.

Bei den Küchenerlösen ergebe sich dadurch eine Zuschätzung von 180.000,00 S netto zuzüglich 18.000,00 S Umsatzsteuer.

Die Prüfungsfeststellungen führten zur Erlassung von Wiederaufnahmebescheiden und zu Nachforderungen an Umsatzsteuer 2001 in Höhe von 1.308,11 €, an Einkommensteuer 1999 in Höhe von 1.563,92 €, an Einkommensteuer 2000 in Höhe von 464,89 € und an

Einkommensteuer 2001 in Höhe von 5.568,34 € sowie zur Vorschreibung von Kapitalertragsteuer in Höhe von 4.555,50 €.

Die in der Folge gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 erhobenen Berufungen wandten sich gegen die – strafrechtlich nicht relevante – Nichtberücksichtigung der durch die Vermietung erwirtschafteten negativen Einkünfte. Diese Berufungen wurden am 1. Dezember 2008 als unbegründet abgewiesen.

Mit Bescheid vom 7. Februar 2008 leitete das Finanzamt Braunau Ried Schärading als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen die Bf. ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren ein, weil der Verdacht bestehe, dass diese im Amtsbereich des Finanzamtes Braunau Ried Schärading vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch die Nichtoffenlegung aller Einnahmen aus dem Gasthausbetrieb, eine Verkürzung an Umsatzsteuer 2001 in Höhe von 1.308,11 €, an Einkommensteuer 2001 in Höhe von 3.897,40 € und an Kapitalertragsteuer 2003 in Höhe von 4.555,50 € bewirkt und dadurch eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen habe.

Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der Betriebsprüfung in Tz. 16 des Bp-Berichtes verwiesen, wonach der Abgabenbehörde nicht alle Küchenerlöse offen gelegt worden seien.

In subjektiver Hinsicht beruhe der Verdacht auf dem Umstand, dass die Verdächtige bereits seit Jahren selbstständig tätig sei und um ihre steuerlichen Verpflichtungen gewusst habe. Die Auswirkungen unvollständiger Angaben in den Abgabenerklärungen seien ihr daher bekannt gewesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde der Beschuldigten mit dem Antrag, das Verfahren einzustellen; jedenfalls aber die Kapitalertragsteuer aus dem strafbestimmenden Wertbetrag auszuschneiden.

Mit dem bloßen Hinweis auf Tz. 16 des Bp-Berichtes vom 7. Juni 2004 (!!!) und dem Hinweis, dass die Bf. bereits seit Jahren selbstständig tätig sei, sei der Verdacht einer Finanzstraftat nicht ausreichend begründet. Schon die Tatsache, dass das Strafverfahren erst sieben Jahre nach der angeblichen Straftat, fast fünf Jahre nach Betriebseinstellung und vier Jahre nach Abschluss der Prüfung eingeleitet werde, sei als Beeinträchtigung der Beschuldigtenrechte anzusehen. Es sei kaum zweifelhaft, dass so lange Zeit nach der angeblichen Straftat und Beendigung der Betriebstätigkeit die Umstände, die für eine Verteidigung vorgebracht werden könnten, nicht mehr so präsent seien. Die Billigkeit und Zweckmäßigkeit eines erstmaligen Strafverfahrens lange nach Betriebsaufgabe dürfe bezweifelt werden, zumal davon keine Präventivwirkung mehr ausgehen könne.

Zur Losungsermittlung sei festzustellen, dass die "indirekte Losungsermittlung" zu diesem Zeitpunkt als zulässig angesehen worden sei. Bei dieser Losungsermittlung ergebe sich die Losung als Endergebnis der Berechnung im Tagesbericht, nicht als unmittelbar festgestellte Größe. Mnemotechnische Effekte könnten sich höchstens auf den Ausgangspunkt der Berechnung, nämlich dem Kassastand am Abend, einstellen, nicht jedoch auf das Endergebnis der Berechnung. Es hieße die Beschuldigte überfordern, würde man ihr unterstellen, dass sie den Kassastand von vornherein fälschlich so gezählt hätte, dass sich am Ende der Berechnung ein Betrag ergebe, der irgendwann im Jahr schon einmal vorgekommen sei. Dass Mehrfachbeträge bei den Kassaständen am Abend vorgekommen sein sollen, wurde jedoch vom Prüfer nicht festgestellt. Aber selbst wenn es so wäre, wäre dies kein unwiderlegbares Indiz für eine ordnungswidrige Losungsermittlung, das den strengen Beweisanforderungen des Finanzstrafrechtes gerecht würde.

Die Feststellung betreffend Schätzung der Inventurwerte für die Küchenwaren sei richtig, aber hinsichtlich des Vorwurfs der Abgabenverkürzung ohne Belang. Nicht anzunehmen sei, dass alle angefangenen Gewürz-, Mehl- oder Zuckerpackungen, Öl- und Essigvorräte udgl. genau gezählt, gewogen und gemessen werden müssten, um dem Erfordernis einer ordnungsgemäßen Buchhaltung gerecht zu werden. Wäre überhaupt kein Bestand angegeben worden, wäre der Vorwurf eher berechtigt.

Zu den Betriebsausgabenzahlungen sei anzumerken, dass häufig der Lebensgefährte der Bf., Herr JM, Einkäufe getätigt und diese zunächst von seinem Geld bezahlt habe. Der Ersatz aus der Firmenkasse sei nicht immer am selben Tag wie der Einkauf erfolgt. Ausgaben müssten an dem Tag erfasst werden, an dem sie tatsächlich aus der Kassa entnommen würden, was auch geschehen sei. Dass sich aus dieser Vorgangsweise unrichtige Losungen ergeben würden, sei nicht zutreffend.

Zu den gleichen Losungsbeträgen laute die erste Eintragung in der Auflistung:

"5. Jänner 2001: 6.895,00 S; 2. Juni 2001: 6.895,00 S." Was sei damit bewiesen, dass sich an beiden Tagen die gleiche Losung ergeben habe? Die Behauptung des Prüfers, dass gleiche Losungsbeträge im tatsächlichen Geschäftsablauf mit einer derartigen Häufigkeit nicht anzutreffen seien und die Losungen daher nicht immer den Tatsachen entsprechen könnten, sei wohl eher eine Vermutung als ein unwiderlegbarer Beweis.

Der Rohaufschlag Küche 2001 resultiere daraus, dass die Bf. die unbefriedigende Umsatz- und Ertragslage auf das vermehrte Auftreten von Würstelbuden, Kebap-Ständen und Tiefpreisangeboten in China-Restaurants, Zustellpizza und Catering am Arbeitsplatz zurückgeführt habe. Die Bf. habe dieser Entwicklung dadurch entgegen treten wollen, dass sie extrem günstige mehrgängige Mittagsmenüs angeboten habe, um die Kunden im Restaurant

zu halten und dabei auch Getränke zu konsumieren. Dies habe zu den niedrigen Rohaufschlägen bei den Speisen geführt. Dass dieses Bemühen nicht erfolgreich gewesen sei, habe dazu geführt, dass die Bf. das Lokal geschlossen habe, obwohl sie mit 53 Jahren noch weit von einer Pensionsberechtigung entfernt gewesen sei.

Diese Umstände seien dem Prüfer dargelegt worden, und er habe sie im letzten Absatz des Tz. 16 auch festgehalten. Der Prüfer könne aber wohl nicht beweisen, dass der von ihm angesetzte Rohaufschlag von 140 % zutreffend sei. Die Bf. habe die Zuschätzung widerwillig und ausdrücklich ohne Schuldanerkennntnis akzeptiert, um das beinahe ein halbes Jahr dauernde Prüfungsverfahren abschließen zu können. Zum Zeitpunkt der Schlussbesprechung sei das Lokal bereits beinahe ein Jahr geschlossen gewesen.

Zur Kapitalertragsteuer wird in der Beschwerde ausgeführt, dass am Gewinn des Handelsgewerbes der Bf. Herr JM als stiller Gesellschafter beteiligt gewesen sei. Der Prüfer habe den Gewinnanteil des stillen Gesellschafters um den Anteil an der Gewinnerhöhung aus der Erlöszuschätzung angehoben. Die darauf entfallende Kapitalertragsteuer sei jedoch nicht zum Zeitpunkt der Prüfungsfeststellung, sondern bei Zufluss abzuführen. Dieser Zufluss habe keinesfalls zum Zeitpunkt der Prüfung stattgefunden. Auf Grund des Gesellschaftsvertrages gelte der Gewinnanteil einen Monat nach Feststellung des Jahresabschlusses als zugeflossen. Weder sei hinsichtlich des Gewinnanteils bis dahin eine Feststellung getroffen worden, noch sei er zum Prüfungszeitpunkt zugeflossen. Dieser Zeitpunkt sei zwangsläufig erst nach Beendigung der Prüfung anzusetzen. Die schon im Zuge der Prüfung angelastete Kapitalertragsteuer sei daher verfrüht festgesetzt und könne auf keinen Fall als hinterzogen beurteilt werden.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

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

Ergibt die Prüfung gemäß Abs. 1, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt, so hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz das Strafverfahren einzuleiten (Abs. 3 leg.cit.).

Nach § 83 FinStrG ist die Einleitung des Strafverfahrens aktenkundig zu machen (Abs. 1). Von der Einleitung des Strafverfahrens ist der Verdächtige unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen (Abs. 2).

Für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens genügt es somit, wenn gegen den Beschuldigten genügend Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt. Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen,

aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Der Verdacht muss sich dabei sowohl auf den objektiven als auch auf 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.

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

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

Nach § 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.

Die Verjährungsfrist beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten nach §§ 49 und 49a drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr und für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre (Abs. 2 leg.cit.).

In § 33 Abs. 3 FinStrG ist festgelegt, wann eine Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 FinStrG bewirkt gilt; diese tritt mit der Zustellung des Abgabenbescheides ein, in dem eine niedrigere als die gesetzmäßige Abgabe vorgeschrieben wurde.

Gegenständlich erfolgte die Veranlagung zur Einkommen- und Umsatzsteuer 2001 mit Bescheiden vom 10. April 2003, sodass zum Zeitpunkt der Einleitung des Finanzstrafverfahrens am 7. Februar 2008 die fünfjährige Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen war. Mag der Bf. auch insoweit zuzustimmen sein, dass ein zeitnahes Einschreiten der Finanzstrafbehörde in höherem Ausmaß präventive Wirkung entfaltet, so hat der Gesetzgeber mit der Bestimmung über die Verjährung der Strafbarkeit doch eine zeitliche Grenze gezogen, innerhalb der er eine Strafverfolgung für sinnvoll erachtet.

Den Feststellungen des Prüfers zu den Mehrfachlosungen (Arbeitsbogen, Bl. 77 ff) ist zu entnehmen, dass im Jahr 1999 53 Mehrfachlosungen und 119 Beträge, im Jahr 2000 51 Mehrfachlosungen und 129 Beträge und im Jahr 2001 57 Mehrfachlosungen und 132 unterschiedliche Beträge eruiert wurden. Die Bandbreite der Losungen sei zwischen 5.000,00 S (laut Aufstellung des Prüfers und laut Bericht aber zwischen 6.000,00 S) und 10.000,00 S gelegen und in Fünfschillingbeträgen eingetragen worden. Da das Lokal an 290 bis 300 Tagen im Jahr geöffnet gewesen sei, hätte es unter dieser Prämisse tausend (bei einer Bandbreite zwischen 6.000,00 S und 10.000,00 S immerhin noch 800) Möglichkeiten einer Losung gegeben.

Die Berechnungen des Prüfers lassen zudem erkennen, dass selbst dann, wenn es sich bei den dargestellten Mehrfachlosungen stets nur um doppelt (und nicht auch drei- bis fünffach) vorkommende Beträge gehandelt hätte, die Losungen im Durchschnitt jeden fünften bis sechsten Tag einen identen Betrag aufgewiesen hätten, was in Anbetracht der vielen betraglichen Möglichkeiten gänzlich unwahrscheinlich erscheint.

Den diesbezüglichen Beschwerdeausführungen ist zu entgegnen, dass die Finanzstrafbehörde einen finanzstrafrechtlich überprüfungswürdigen, weil verdächtigen Sachverhalt nicht in der Art der Losungsermittlung erblickte, sondern darin, dass das gehäufte Vorkommen gleicher Losungen logisch unwahrscheinlich und im tatsächlichen Geschäftsablauf mit einer derartigen Häufigkeit nicht anzutreffen sei und damit den Verdacht begründe, die Bf. habe nicht sämtliche Losungen den Tatsachen entsprechend erfasst.

Gleiches gilt für den Ansatz der Inventurwerte für Küchenwaren, die offenbar pauschal und ohne jegliches Zählen bzw. ohne sonstige nachvollziehbare Anhaltspunkte geschätzt wurden, sodass keine Rede davon sein kann, der Bf. werde vorgeworfen, nicht alle angefangenen Gewürzpackungen, Mehl- und Zuckerpackungen, Öl- und Essigvorräte udgl. genau gewogen, gemessen bzw. gezählt zu haben. Der Vorwurf zielt vielmehr darauf ab, dass die Bf. gegenüber dem Prüfer offenbar nicht einmal ansatzweise darzulegen vermochte, wie die angesetzten Inventurwerte ermittelt worden waren.

Zum Punkt "Zahlung Betriebsausgaben", wonach verschiedene Eingangsrechnungen im Kassabericht später als Betriebsausgaben eingetragen worden seien, als sie tatsächlich bezahlt worden seien, wodurch sich für die einzelnen Tage unrichtige Losungen ergeben hätten, ist darauf zu verweisen, dass die in der Beschwerde eingewendete Argumentation, die Einkäufe habe teilweise JM, der Lebensgefährtin der Bf., getätigt und bezahlt und der Ersatz aus der Firmenkasse sei nicht immer am selben Tag erfolgt, bereits im Schlussbesprechungsprogramm handschriftlich beigelegt ist und damit schon im Zuge des Prüfungsverfahrens vorgebracht und gewürdigt wurde.

Wie aus dem Prüfbericht ersichtlich ist, führten die Feststellungen zur Lösungs- und Inventurermittlung sowie zur Zahlung von Betriebsausgaben zu keinen unmittelbaren, finanzstrafrechtlich zu ahndenden Abgabennachforderungen, sondern ließen lediglich Rückschlüsse auf die Mangelhaftigkeit der Aufzeichnungen zu. Grundlage des angefochtenen Einleitungsbescheides ist vielmehr die Erhöhung des Rohaufschlages für die Küchenerlöse im Jahr 2001 von 90 % laut den Aufzeichnungen der Bf. auf 140 % laut Betriebsprüfung, die eine Erlöszuschätzung von 180.000,00 S und damit eine Umsatzsteuernachforderung von 18.000,00 S (entspricht 1.308,11 €), eine Kapitalertragsteuerfestsetzung von 4.555,50 € und den im Einleitungsbescheid angeführten Mehrbetrag an Einkommensteuer (von den

Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 490.741,00 S brachte die Finanzstrafbehörde die nicht strafrechtlich relevante Nichtanerkennung des negativen Ergebnisses aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 50.519,00 S in Abzug und berechnete von dem sich daraus ergebenden Gesamtbetrag der Einkünfte die Einkommensteuer neu; vgl. Bl. 14 des Finanzstrafaktes) zur Folge hatte.

Während die Bf. in den Vorjahren einen Rohaufschlag von 160 % bis 170 % ausgewiesen hatte, betrug dieser im Jahr 2001 nur noch 90 %. Laut Aufgliederung des Kücheneinkaufs hatten sich aber weder das Küchenangebot noch das Einkaufsverhalten geändert. Preislisten waren den Angaben der Bf. zufolge nicht mehr vorhanden (Bl. 42 des Arbeitsbogens).

Die annähernde Halbierung des Rohaufschlages im Jahr 2001 begründete die Bf. mit der gestiegenen Konkurrenz im unmittelbaren Umfeld durch vermehrte Tagescafés und die billige Menüabgabe. Der Prüfer dagegen erachtete – unter Würdigung der Einwendungen der Bf. – den Ansatz eines Rohaufschlages von 140 %, der ohnedies wesentlich unter dem der beiden vorangegangenen Jahre lag, für gerechtfertigt. Dass die ins Treffen geführte Abgabe günstiger mehrgängiger Menüs in irgendeiner Weise dokumentiert worden wäre, ist der gesamten Aktenlage nicht zu entnehmen. Weder ist an Hand von Aufzeichnungen oder aufbewahrter Speisekarten nachvollziehbar, um welchen Betrag diese Menüs angeboten wurden bzw. welche Anzahl im Durchschnitt täglich verkauft wurde, noch ist eine wesentliche Abweichung im Vergleich zu den beiden vorangegangenen Jahren 1999 und 2000 dokumentiert. So ist aus den dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Akten nicht erkennbar, dass die Bf. im Jahr 2001 – im Vergleich zu den Vorjahren – ungleich mehr dieser Menüs verkauft hätte und die Konsumation á la carte einen drastischen Rückgang erfahren hätte, sodass die eklatante Reduzierung des Rohaufschlages glaubwürdig begründet hätte werden können. Weitere Umstände, die ein deutliches Absinken des Rohaufschlages lediglich im Jahr 2001 rechtfertigen hätten können, wurden nicht eingewendet.

Das Vorbringen der Bf. veranlasste den Prüfer zum Ansatz eines bereits deutlich niedrigeren Rohaufschlages als in den vorangegangenen Jahren. Darüber hinaus trat die Bf. den Ermittlungsergebnissen der Betriebsprüfung nicht mit konkreten Argumenten entgegen. Vermehrte Konkurrenz und die Abgabe billiger Menüs vermögen zwar ein Absinken des Rohaufschlages zu begründen, schwerlich aber im vorliegenden Ausmaß, sodass der erhobene Verdacht, die Bf. habe in ihrem Rechenwerk nicht sämtliche Erlöse erfasst, nicht von vornherein entkräftet werden kann.

Dem Beschwerdevorbringen, wonach es sich zum Teil eher um Vermutungen des Betriebsprüfers als um unwiderlegbare Beweise handle bzw. dass der Prüfer die Richtigkeit

des angesetzten Rohaufschlages von 140 % nicht beweisen könne, ist Folgendes zu entgegnen:

Ob ein Sachverhalt erwiesen ist, hat die Finanzstrafbehörde gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen. Der Zweifelsgrundsatz ist aber keine "negative Beweisregel"; im Wege der Beweiswürdigung sind daher auch Wahrscheinlichkeitsschlüsse zulässig. Ist die Behörde mit logischer Schlussfolgerung zu einer konkreten Tatüberzeugung gelangt, so widerspricht dies dem Zweifelsgrundsatz auch dann nicht, wenn auch andere, für den Beschuldigten günstigere Schlussfolgerungen aus den Untersuchungsergebnissen gezogen werden könnten. Nur wenn nach Durchführung der Beweise trotz eingehender Beweiswürdigung Zweifel verbleiben, hat die Behörde nach dem Grundsatz "in dubio pro reo" vorzugehen (VwGH 3.7.1996, 95/13/0175).

Die Finanzstrafbehörde ist daher nicht dazu verhalten, im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn den Bestand einer in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen, sondern es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Den seitens der Bf. geforderten unwiderlegbaren Beweis hat die Finanzstrafbehörde daher nicht zu erbringen.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung schließt dabei nicht aus, Geschehnisabläufen, die nach der Lebenserfahrung typisch sind, Gewicht beizumessen (vgl. VwGH 6.12.1990, 90/16/0031).

Wesentlich ist, dass im Rahmen dieser Beschwerdeentscheidung nur zu untersuchen war, ob für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht ausreichende Verdachtsgründe gegeben waren, die Bf. habe durch den Ansatz eines nicht den Tatsachen entsprechenden Rohaufschlages die vorgeworfenen Abgabenverkürzungen bewirkt, nicht dagegen war in diesem Verfahrensstadium das Vorliegen eines Finanzvergehens bereits konkret nachzuweisen.

Zur Höhe der durch die Bf. angezweifelte Erlöszurechnungen bzw. zur Höhe des durch den Prüfer angesetzten Rohaufschlages ist zu bemerken, dass es im Einleitungsbescheid der Angabe des verkürzten Abgabenbetrages noch nicht bedarf. Gerade bei Zuschätzungen kann oftmals erst nach Durchführung des Untersuchungsverfahrens die Höhe des verkürzten Abgabenbetrages mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit festgestellt werden. In diesem Verfahren war ausreichend, dass die Ergebnisse der vom Prüfer für das Jahr 2001 durchgeführten Schätzung die Annahme rechtfertigten, die Bf. habe eine Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Auf Grund der Erlöszurechnung für das Jahr 2001 erhöhte der Prüfer den dem stillen Gesellschafter JM zufließenden Gewinnanteil entsprechend der im "Vertrag über die Erweiterung einer echten stillen Gesellschaft" festgehaltenen Vereinbarungen (Bl. 115 des Arbeitsbogens) und unterzog diesen der Kapitalertragsteuer, woraus eine Erhöhung der Kapitalertragsteuer von 22.500,00 S (1.635,14 €) resultierte (Tz. 20a bis 22 des Bp-Berichtes).

Die maßgebliche Passage des genannten Vertrages lautet: *"Unter 'Reingewinn' ist der steuerliche Gewinn des Unternehmens zu verstehen. Der Erfolgsanteil ist bei der Erstellung des Jahresabschlusses zu berechnen und dem stillen Gesellschafter gutzuschreiben. Ein Monat nach Feststellung gilt der Gewinnanteil als zugeflossen, dh. der stille Gesellschafter kann ohne Einwilligung der Geschäftsinhaberin darüber verfügen, es sei denn, der Erfolgsanteil wäre durch bewilligte Vorausentnahmen bereits aufgebraucht. Der Ergebnisanteil ist auf dem laut Punkt 3 dieses Vertrages zu führenden Gewinnverrechnungskonto zu verbuchen. Auf die Einbehaltungspflicht von Kapitalertragsteuer (derzeit 25 %) wird hingewiesen."*

Der Jahresabschluss zum 31. Dezember 2001 wurde am 1. April 2003 beim Finanzamt eingereicht, sodass im Hinblick auf die Vertragsvereinbarung und die einschlägigen Vorschriften des EStG (§§ 93 ff) nicht erkennbar ist, inwieweit der die Kapitalertragsteuerpflicht auslösende Sachverhalt nicht im Jahr 2003 bewirkt worden sein soll. Wäre nämlich der festgestellte erhöhte Gewinnanteil ordnungsgemäß erklärt und der Besteuerung unterzogen worden, wäre am 14. April 2003 nicht nur Kapitalertragsteuer in Höhe von 2.920,38 €, sondern in der durch den Prüfer ermittelten Höhe von 4.555,50 € abzuführen gewesen, sodass der Verdacht der Verkürzung von Kapitalertragsteuer im Jahr 2003 grundsätzlich zu Recht erhoben wurde.

Dafür, dass nicht die Bf. die Kapitalertragsteuer berechnet und einbehalten hätte oder ihr die Verpflichtung zur Abfuhr von Kapitalertragsteuer unbekannt gewesen wäre, ergaben sich auf Grund der bereits in den Jahren 2002 und 2003 abgeführten Kapitalertragsteuer durch die Bf., wie eine Einsichtnahme in deren Abgabenkonto zeigte, keinerlei Anhaltspunkte.

Allerdings ist vom Verdacht, die Bf. habe die Kapitalertragsteuer vorsätzlich nicht abgeführt, nicht der gesamte sich für das Jahr 2003 ergebende Betrag von 4.555,50 € umfasst (vgl. Tz. 22 des SB-Programms), sondern lediglich die Differenz zwischen dem im Zuge der Prüfung errechneten Betrag und der im April 2003 ordnungsgemäß abgeführten Kapitalertragsteuer von 2.920,38 €, somit ein Betrag von 1.635,14 €. Im Umfang von 2.920,38 € erfolgte die Einleitung des Finanzstrafverfahrens daher zu Unrecht, sodass der Beschwerde in diesem Punkt stattzugeben und der angefochtene Bescheid insoweit aufzuheben war.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (bedingter Vorsatz).

Bedingt vorsätzliches Handeln liegt vor, wenn der Finanzstraftäter die Verwirklichung des Unrechtes nicht anstrebt, nicht einmal mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, den Erfolgseintritt aber für möglich hält, somit als nahe liegend ansieht, und einen solchen Erfolg auch hinzunehmen gewillt ist.

In subjektiver Hinsicht war daher zu prüfen, ob der Verdacht, die Bf. habe eine Abgabenverkürzung zumindest in Kauf genommen, gerechtfertigt war.

Aus dem Arbeitsbogen ergibt sich, dass dem Prüfer zwar eine Getränke- und Eiskarte, jedoch keine Speisekarte vorgelegt wurden (Bl. 42, 69 und 82 ff des Arbeitsbogens). Die bloße Behauptung der Bf., der eklatant niedrigere Rohaufschlag Küche im Jahr 2001 sei durch das Angebot extrem günstiger mehrgängiger Menüs bedingt gewesen, ist für sich allein nicht geeignet, den gegen die Bf. erhobenen Verdacht zu entkräften. Dies umso weniger, als sich laut Feststellungen des Prüfers das Küchenangebot und Einkaufsverhalten im Vergleich zu den Vorjahren nicht geändert haben und eine Verringerung des bisherigen Rohaufschlages von 160 bis 170 % auf 90 % alleine durch die Abgabe billiger Menüs nicht ausreichend erklärbar scheint. Es wäre an der Bf. gelegen gewesen, zu Beweis Zwecken die Speisekarte sowie sonstige Unterlagen aufzubewahren, die das Angebot von Menüs sowie andere Aktionen nachvollziehbar dokumentiert hätten. Zudem erscheint wenig wahrscheinlich, dass sämtliche Konkurrenten sich erst im Jahr 2001 im unmittelbaren Umfeld der Bf. angesiedelt hätten, wie auch anzunehmen sein wird, dass die Bf. bereits in den Vorjahren (und nicht erst 2001) verbilligte Menüs angeboten hat, sodass weder die ins Treffen geführte Konkurrenz noch die verbilligte Menüabgabe das abrupte Absinken des Rohaufschlages nachvollziehbar zu begründen vermögen. Darüber hinaus war in den Jahren 1999 bis 2001 ein kontinuierliches Ansteigen des "Einkaufs Küche" feststellbar (Bl. 64 des Arbeitsbogens), wodurch ein durch einen Rückgang der Kundenfrequenz bedingtes Absinken des Rohaufschlages nicht plausibel scheint.

Zweifelsohne war der Bf. nicht nur durch ihre langjährige selbstständige Tätigkeit bekannt, dass sämtliche Erlöse zu versteuern sind, sondern stellt der Umstand, dass Umsätze und Einkünfte in tatsächlicher Höhe offen zu legen sind, steuerliches Allgemeinwissen dar.

Der Verdacht, die Bf. habe – bedingt durch ihre prekäre wirtschaftliche Lage – durch den Ansatz eines weitaus zu niedrigen Rohaufschlages Verkürzungen von Küchenerlösen zumindest in Kauf genommen, wurde auch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu Recht erhoben. Dieser Verdacht wurde durch das in der Realität unwahrscheinliche, gehäufte

Auftreten gleicher Losungsbeträge sowie durch den nicht nachvollziehbaren Ansatz von Inventurwerten weiter erhärtet, da mangelhafte Aufzeichnungen zumindest das Wissen um die Möglichkeit der Unrichtigkeit der in den Steuererklärungen bekannt gegebenen Daten indizieren.

War der Bf. weiters auf Grund der bereits in der Vergangenheit praktizierten Vorgangsweise bekannt, dass der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters der Kapitalertragsteuer unterliegt, so nahm sie durch die Nichtoffenlegung sämtlicher (Küchen)Erlöse auch die ihr vorgeworfene Kapitalertragsteuerverkürzung zumindest in Kauf.

Insgesamt war das Beschwerdevorbringen nicht geeignet, den gegen die Bf. erhobenen Verdacht von vornherein zu entkräften.

Ob der Tatverdacht zu der gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG im Strafverfahren erforderlichen Gewissheit führen wird, die Bf. habe das ihr zur Last gelegte Finanzvergehen tatsächlich begangen, bleibt dem nunmehr durchzuführenden Untersuchungsverfahren nach den §§ 114 ff FinStrG vorbehalten.

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 der Bf. auch Gelegenheit gegeben werden, sich umfassend zu rechtfertigen und zur Klärung des Sachverhaltes beizutragen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 20. Februar 2009