



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat 3

GZ. FSRV/0150-W/05

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 3, HR Dr. Michaela Schmutzer, in der Finanzstrafsache gegen S.R., (Bf.) vertreten zunächst durch LBG Wthd, 1030 Wien, Boerhaavegasse 6, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 16. November 2005 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens des Finanzamtes Wien 1/23 vom 14. Oktober 2005, SN 1,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Aus Anlass der Beschwerde wird der Spruch des Einleitungsbescheides wie folgt berichtet:
„folgende Abgabenverkürzungen bewirkt hat: USt und ESt 2001 bis 2004 in betragsmäßig noch festzustellender Höhe und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a FinStrG begangen hat“.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 14. Oktober 2005 hat das Finanzamt Wien 1/23 als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht besteht, dass er vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und zwar dadurch, dass

a) Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches nicht mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist festgesetzt werden konnten;

folgende Abgabenverkürzungen bewirkt hat bzw. hinsichtlich USt und ESt 2004 zu bewirken versuchte:

USt und ESt 2001 bis 2004 in betragsmäßig noch festzustellender Höhe und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs.1, 3 lit. a (hinsichtlich USt und ESt 2004 i. V. m. § 13 FinStrG) begangen hat.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass im Zuge einer anhängigen abgabenbehördlichen Prüfung finanzstrafrechtlich bedenkliche Feststellungen getroffen worden seien. Es lägen Mängel bei den Grundaufzeichnungen sowie eine Vermögensunterdeckung in der Höhe von mindestens € 425.000,00 vor. Dem Bf. sei die Verantwortung für die Einhaltung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen und die Führung vollständiger Grundaufzeichnungen sowie eines korrekten Rechenwerkes obliegen. Es bestehe der Verdacht, dass er diesen Verpflichtungen zumindest bedingt vorsätzlich nicht entsprochen und inhaltlich unrichtige Erklärungen eingereicht habe.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 16. November 2005, in welcher vorgebracht wird, dass keine Vermögensunterdeckung vorliege, was bereits durch Vorlage zweckdienlicher Unterlagen ausgeschlossen worden sei.

Der angebliche Fehlbetrag betreffe die Anschaffung von Fahrzeugen aus dem Privatvermögen der Gattin J.R.. Sie seien von dieser finanziert und auf sie zugelassen worden, somit liege in jedem Fall die Einleitung an die falsche Person vor. J.R. sei auch nicht am Unternehmen des Bf. beteiligt.

Sämtliche nach den § 126 und 131 BAO zu führende Grundaufzeichnungen seien vorhanden, die im Einleitungsbescheid genannten Verdachtsmomente seien in der Besprechung bei Überreichung des Bescheides bereits entkräftet worden. An der Besprechung habe neben dem Bf., Herr M. von der Steuerberatungskanzlei und der Rechtsanwalt B. teilgenommen.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

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

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Absatz 1 oder 2 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten.

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.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz hat ein Ersuchen vom 6. Oktober 2005 im Zuge einer laufenden Betriebsprüfung zur Klärung einer Vermögensunterdeckung und behaupteter Schenkungen zum Anlass genommen, um gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren einzuleiten.

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend 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.

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 § 161 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung der Rechtsmittelentscheidung ihre Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu setzen.

Wurde gegen einen Einleitungsbescheid betreffend ein Finanzstrafverfahren ein Rechtsmittel erhoben, so ist die Rechtsmittelbehörde verpflichtet, bei Erlassung der Beschwerdeentscheidung auf die während des Rechtsmittelverfahrens festgestellten Tatsachen Bedacht zu nehmen (Hinweis E 16.2.1994, 93/13/0256) VwGH 2.8.1995, 94/13/0282.

Im verwaltungsbehördlichen Rechtsmittelverfahren ist nicht nur die Rechtmäßigkeit der erstinstanzlichen Entscheidung im Zeitpunkt des Ergehens zu prüfen, sondern vielmehr eine eigenständige Beurteilung der Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Rechtsmittelerledigung zu treffen. Auch im Rechtsmittelverfahren über einen Einleitungsbescheid ist die Rechtsmittelbehörde verpflichtet, bei Erlassung der Beschwerdeentscheidung auf die während des Rechtsmittelverfahrens festgestellten Tatsachen Bedacht zu nehmen (Hinweis E 2. August 1995, 94/13/0282) VwGH 3.7.2003, 2003/15/0047.

Auch im Verfahren zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ist der Partei zumindest Gelegenheit zur Gegendarstellung zu den gegen sie erhobenen Vorwürfen zu geben, VwGH 18.9.2003, 2002/15/0182.

Nach § 83 Abs. 2 FinStrG ist der Verdächtige von der Einleitung des Strafverfahrens unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen. Die Nennung einer konkreten Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ist sohin gesetzlich nicht gefordert, daher ist bei einem grundsätzlichen Tatverdacht auch die Textierung „in noch festzustellender Höhe“ und der damit dokumentierte Vorbehalt, die Höhe der Verkürzung erst im anschließenden Untersuchungsverfahren kundzutun, zulässig, VwGH 2.8.1995, 93/13/0167.

Im Prüfungsbericht vom 18. Dezember 2007 wird nunmehr zu den Ergebnissen der abgabenbehördlichen Prüfung folgendes ausgeführt:

„Seit 1998 wird ein Blumengroßhandel betrieben. Der Verkauf erfolgt vorwiegend an Wiederverkäufer - während der Marktzeiten vor Ort in der Markthalle, sowie per Auslieferung an Kunden im Umland von Wien. Zur Auslieferung stehen 2 Mercedes Kastenwagen (mit Kühlvorrichtung) zur Verfügung.

Es werden überwiegend Bargeschäfte getätigt, wobei für Geschäfte vor Ort - bei Rechnungsbeträgen über € 150,00 Paragons bzw., auf Verlangen des Kunden Rechnungen geschrieben werden. Kleinbeträge, bzw. Geschäfte mit Kunden, "die keinen Paragon oder Rechnung wollen" werden mit Kassabon abgerechnet.

Im Betrieb (Markthalle) ist eine Registrierkasse der Marke Olivetti ECR 2500 vorhanden. Lt. Auskunft wird jeder Geschäftsfall in die Registrierkasse eingegeben, wobei die gängigen Warengruppen getrennt aufgelistet werden und exotische bzw. saisonbedingte Ware unter der Pos. "Diverses" erfasst wird.

Nach Geschäftsschluss in der Halle wird mit Zwischensumme abgerechnet und nach Rückkunft des Bf. von der Verkaufstour wird die Summe der Verkaufserlöse unter der Pos. "Diverses" eingegeben, die Kassa abgeschlossen, sowie Bargeld und Abrechnungsstreifen mit nach Hause genommen.

Der im Zuge der Kassakontrolle errechnete Losungsbetrag wird abzüglich allfälliger Barausgaben am nächsten Tag auf den Cent genau auf das Geschäftskonto bei der Gb. einbezahlt.

Aufzeichnungen bzw. eine Dokumentation über die Höhe der mit nach Hause genommenen tatsächlichen Bargeldbeträge liegen nicht vor, obwohl ein nicht genau definierter Betrag an "Kleingeld" als Wechselgeld in der Kassa verbleibt.

Hinsichtlich der Grundaufzeichnungen wurden der Bp folgende Unterlagen vorgelegt.

a) tägliche Kassaabrechnungen mit folgenden Angaben: Datum, fortlaufende Nummerierung, jeweils rund 10 verschiedene Warengruppen (z.B. Diverses, Rosen, Nelken, Gerbera, Chrys. Iris, Lilien Grün, etc.) mit Angabe der Menge und des Spartenerlöses; und der Summe der Warengruppen mit dem Bruttopreis. b) Paragondurchschriften (fortlaufend nummeriert) - mit teilweise detaillierten Angaben, teilweise mit der Bezeichnung "Schnittblumen" c) Ausgangsrechnungen.

Die vorgelegten Paragons weisen sowohl die Handschrift des Bf. als auch die seiner Gattin auf und umfassen die Geschäftsfälle in der Blumenhalle sowie aus dem Freiverkauf anlässlich der Kundenbesuche, d.h. der Paragonblock wird vom Bf. noch während der Verkaufszeiten in der Halle (bis ca. 8 Uhr) auf die Verkaufsfahrten mitgenommen.

Die Summe der vorgelegten Paragons und der Ausgangsrechnungen deckt sich nicht mit der auf den Abrechnungsstreifen ausgewiesenen Tageslösung. Aufgrund der mit Kassabon abgerechneten Bargeschäfte wird zwar eine, die Summe der Paragons übersteigende Tageslösung ausgewiesen, es ist aber aus den vorgelegten Unterlagen nicht nachvollziehbar, inwieweit bzw. in welcher Höhe die Umsätze aus den Freiverkäufen und die Umsätze aus den mit Paragons und Ausgangsrechnungen abgerechneten Geschäften in den Tageslösungen enthalten sind. Die entsprechenden Ausgabebons liegen nicht vor.

Die Vorlage der im verwendeten Kassensystem (Olivetti ECR 2500) vorgesehenen Protokollierung jedes Geschäftsfalles – mittels Kassajournal bzw. Kontrollstreifen- erfolgte trotz mehrmaliger Aufforderung nicht.

Aufgrund der Nichtvorlage der Grundaufzeichnungen ist eine Überprüfung der Bemessungsgrundlagen auf Vollständigkeit und Richtigkeit nicht möglich. Die verdichteten Angaben von drei verschiedenen Abrechnungsmodalitäten in den Tagesabrechnungen lassen eine lückenlose Überprüfung auf vollständige Erfassung der einzelnen Geschäftsfälle nicht zu, weshalb die Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen bereits vor Durchführung jeglicher Überprüfungstätigkeit sachlich in Frage stand.

Auf unvollständige Erfassung der Paragons und Ausgangsrechnungen in den Tagesabrechnungen lässt z.B. die Abrechnung vom 8.5.2002 schließen. Die Tageslösung über

brutto € 6.636,95 ist in div. Spartenerlöse aufgegliedert, wobei u. a. unter der Pos. "Diverses" € 1.850,15 und unter der Pos. "Lilien". € 22,00 an Spartenumsätze erfasst wurden.

Dem Abrechnungsstreifen liegen insgesamt 7 Paragondurchschriften mit einem Erlös von € 4.067,80 und 2 Ausgangsrechnungen (AR 127 und AR 128) mit einem Rechnungsbetrag von € 859,00 bzw. 1.249,00 bei. In der AR 127 ist u. a. in der letzten Zeile die Pos. "40 Lilien a € 1,00 zu € 40,00" angeführt. Der Umstand dass die in der AR 127 fakturierten Lilien weder in den Spartenerlösen vollständig enthalten sind, noch die Summe der Erlöse It.

Ausgangsrechnungen (€ 2.008,00) und Paragons aus der Verkaufstour (€ 2.226,40) in der Pos. "Diverses" der Tagesabrechnung v. 8.5.2002 Deckung finden, lässt auf Mängel bzw. Manipulationen in den Grundaufzeichnungen bei der Losungsermittlung schließen.

Das Kassabuch wird über "LBG Betriebsplaner" (ident mit Konto 2700 Buchhaltungsprogramm BMD) von der Gattin des Bf. geführt und ist aufgrund der täglichen Bankeinzahlungen ausgeglichen. Der tatsächliche (Ist-) Kassastand wird nicht ordnungsgemäß ermittelt, da weder das in der Registrierkasse verbliebene Kleingeld (Wechselgeld), noch das auf der Verkaufsfahrt mitgeführte Wechselgeld aufgezeichnet wird.

Weiters werden z. B. die ausbezahlten Trinkgelder nicht nach Maßgabe des tatsächlichen Kassaausgangs im Kassabuch erfasst, sondern am Monatsende gesammelt eingetragen.

Die Rechtfertigung, dass sich das Wechselgeld weder in der Registrierkasse noch einer sonstigen Einrichtung befindet, sondern in der Brieftasche des Bf. und somit als "mobile Privatkasse" anzusehen sei, stellt die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung in Frage.

Die erklärten durchschnittlichen Rohaufschläge der Jahre 2001 bis 2004 liegen zwischen 14% und 16,5 %.

Ein von der Bp durchgeführter gleitender Zeit-Reihen-Vergleich ergab für Teilzeiträume von 11 Wochen weit höhere Rohaufschlagskoeffizienten als der jeweilige erklärte Durchschnitt der Jahres-RAK. Bei diesem Vergleich werden über einen gewissen Zeitraum zwei voneinander abhängige Größen, nämlich der Wareneinkauf und der Umsatz einer Woche in ihrer Entwicklung betrachtet und ein Durchschnitts-RAK ermittelt.

Die Werte stammen ausschließlich aus der Buchführung. Da gleich bleibende Perioden untersucht werden und üblicherweise keine größeren Bestandsschwankungen vorliegen, können die Bestände außer Ansatz bleiben.

Ware aus Italien und Holland wird täglich außer Montag angeliefert, somit werden die Einkäufe von jeweils Montag bis Samstag den Wochenerlösen von jeweils Dienstag bis Montag gegenübergestellt. (Die Lieferungen der Fa. G. sind mit dem Rechnungsdatum verbucht, die

Ware wird erst am nächsten Morgen zugestellt und daher an diesem Tag dem WEK zugerechnet).

Die bei unterjähriger Betrachtungsweise (für einen Zeitraum von 11 Wochen) ermittelten höchsten durchschnittlichen Rohaufschläge liegen in den Jahren 2001 bis 2004 zwischen 21 und 26 %; die so ermittelten Aufschlagssätze bieten somit erheblichem Anlass an der Richtigkeit der erklärten Rohaufschläge zu zweifeln.

Im Zeitraum vom 1.1.2001 bis 4.1.2001 beträgt der durchschnittliche Rohaufschlag 38 % wobei der Wareneinsatz (Anfangsbestand und angelieferte Ware bis einschließlich 4.1.) in Höhe von S 61.356,00 den erzielten Umsätzen in Höhe von S 84.846,00 gegenübergestellt wurden.

Vergleicht man die Einkäufe und Umsätze der ersten 4 Wochen des Jahres 2002 (ohne Berücksichtigung der Bestände) so ergibt sich ein nahezu ausgeglichenes Ergebnis da den Warenzukaufen von € 41.161,00 Umsätze in Höhe von € 41.121,00 gegenüberstehen.

Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein erfahrener und umsichtiger Kaufmann über Wochen ohne Gewinn wirtschaftet, zumal die Ware laufend - nach Marktlagebestellt und umgehend angeliefert wird. Somit kann zeitnah auf die Anforderungen und Gegebenheiten des Marktes reagiert werden.

In div. Besprechungen wurden die Rohaufschlagsdifferenzen eingehend dargelegt und konnten seitens des Bf. bzw. des steuerlichen. Vertreters nicht ausreichend aufgeklärt werden.

Die Differenzen sind weder durch die Lizitationen - noch durch außerordentlichen Schwund bzw. Verderb erklärbar, zumal darüber keine Aufzeichnungen vorgelegt werden konnten.

Ein innerer Betriebsvergleich unter Einbeziehung der Ergebnisse für den Zeitraum 1/2006 bis Juli 2007 ergibt einen erklärten durchschnittlichen Rohaufschlag von 26 % für 2006 und 28 % für das 1. Halbjahr 2007 und bestätigt die errechneten Rohaufschläge aufgrund des gleitenden Zeitreihenvergleiches für die geprüften Jahre.

Lediglich durch einen Lieferantenwechsel mit einem Einkaufsvolumen von rd. € 10.000,00 im Jahr 2006 - bei sonst gleich bleibender Betriebsführung - ist der Anstieg des Rohaufschlages gegenüber dem Jahr 2004 um mehr als 10 % nicht begründet.

Die starken Schwankungen der Ergebnisse für die beispielhaft angeführten (vergleichbaren) Teilzeiträume sind ein Indiz für Manipulationen der Grundaufzeichnungen und lassen auf Umsatzverkürzungen schließen.

Die Herkunft der Mittel zur Deckung der Privateinlagen im Jahr 2003 in Höhe von insgesamt € 68.332,00 (davon € 42.480,00 am 10.6.2003 und € 25.924,00 am 6.11.2003) konnten im Zuge des Verfahrens nicht ausreichend aufgeklärt werden. Der Verkaufserlös des im Privatvermögen befindlichen PKW Porsche 911 (Bj 1996, zugelassen auf den Bf.), wurde nachweislich nicht - wie mehrfach behauptet - zur Dotierung der Einlagen verwendet, sondern diente zur Finanzierung der Anzahlung des im Juli 2001 angeschafften - und auf die Gattin zugelassenen - Fahrzeuges. Außerdem wurden die am 10.6.2003 aufgelösten Sparbücher am gleichen Tag und mit dem gleichen Betrag bei der Gb. wieder veranlagt (It. vorgelegter Sparbücher).

Aufgrund der festgestellten formellen und materiellen Mängel sind die vorgelegten Bücher und Aufzeichnungen (Grundaufzeichnungen) nicht ordnungsgemäß im Sinne des § 131 BAO, was zur Folge hat, dass auch die sachliche Richtigkeit nicht mehr gegeben ist (§ 163 BAO).

Sämtliche angeführte Mängel konnten mittels geeigneter Unterlagen nicht entkräftet werden, sodass die Vollständigkeit der verbuchten bzw. erklärten Umsätze nicht gewährleistet ist.

Damit ist die Grundlage für die Schätzungsberechtigung gern. § 184 BAO gegeben. Ziel einer Schätzung ist es, den Sachverhalt anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen so genau wie möglich zu ermitteln, wenn andere Mittel (Ermittlungs- und Beweisverfahren) nicht mehr greifen. Ist eine Schätzung zulässig, so steht - It. geltender Rechtsprechung - der Behörde die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode grundsätzlich frei.

Die Umsätze aus dem Blumengroßhandel sind für den gesamten Prüfungszeitraum im Schätzungswege nach § 184 BAO zu ermitteln. Unter Zugrundelegung der sich aus dem durchgeführten Zeitreihenvergleich über einen Zeitraum von rund 11 Wochen ergebenden höchsten Rohaufschlägen, sowie den Ergebnissen des inneren Betriebsvergleiches unter Einbeziehung der Jahre 2005 und 2006, wird seitens der Bp eine Umsatz- und Gewinnzuschätzung von jährlich € 35.000,- netto vorgenommen.

Daraus resultieren folgende Abgabennachforderungen:

Umsatzsteuer 2001 S 48.161,00, 2002 bis 2004 je Euro 3.500,00

Einkommensteuer 2001 S 74.441, Einkommensteuer 2002 € 8.184,25, Einkommensteuer 2003 € 13.752,24, Einkommensteuer 2004 € 8.915,95

Die zuvor eingereichten Jahreserklärungen für die Jahre 2001 bis 2004 führten demnach zu unrichtigen bescheidmäßigen Festsetzungen, 2001 Erstbescheide vom 26. September 2002, 2002 Erstbescheide vom 25. Juni 2003, 2003 Erstbescheide vom 8. Juni 2004, 2004 Erstbescheide vom 27. April 2005.

Es ist daher nach Abschluss der Betriebsprüfung zumindest in Höhe der von der Betriebsprüfung errechneten Abgabennachforderungen eine Verdachtslage zur Prüfung in strafrechtlicher Hinsicht gegeben.

Mit Vorhalt vom 17. Jänner 2008 wurde der Bf. über den Verfahrensstand nach Abschluss der Betriebsprüfung und die Rechtsansicht der Finanzstrafbehörde auf Grund der nunmehr vorliegenden Unterlagen informiert und im Rahmen der Wahrung des Parteiengehörs zu einer allfälligen weiteren Stellungnahme binnen 3 Wochen ersucht.

Am 8. Februar 2008 erstattete der neue Verteidiger, die Connect Wirtschaftsprüfung und Steuerberatungskanzlei unter Verweis auf die erteilte Vollmacht folgende Stellungnahme.

Zu den im Prüfungsbericht vom 18. Dezember 2007 gemachten Ausführungen sei in der Berufungsschrift vom 21. Jänner 2008 sowie in einem ergänzenden Schriftsatz vom 8. Februar 2008 Stellung genommen worden.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung hielten seiner Ansicht nach einer Überprüfung nicht stand, es werde der Mangel der unrichtigen rechtlichen Beurteilung und der Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht. Es bestehe keine Grundlage für eine Schätzungsbefugnis nach § 184 BAO, da die Methode sachlich nicht geeignet sei und das Recht auf Parteiengehör grob verletzt worden sei.

Die Betriebsprüfung habe den formellen Mangel der Aufzeichnungen zum Anlass genommen einen Sicherheitszuschlag in Höhe eines nominellen Betrages zu verhängen. Es werde beantragt das Verfahren einzustellen, bzw. es bis zur Erledigung des Berufungsverfahrens auszusetzen.

In der Berufung vom 21. Jänner 2008 wird die Schätzungsberichtigung bestritten und ausgeführt, dass die ungeklärten Vermögenszuwächse sehr wohl aufgeklärt worden und die den Steuererklärungen zu entnehmenden Rohaufschlagskoeffizienten sehr wohl branchenüblich seien. Die Untersuchungsergebnisse seien nicht aussagekräftig und die Methode nicht schlüssig.

Mit Schreiben vom 7. Februar 2008 wurde zu den einzelnen Textziffern des Betriebsprüfungsberichtes ergänzend Stellung genommen.

Zu Tz 2, Grundaufzeichnungen, sei es zutreffend, dass keine Protokollstreifen existierten, dies sei jedoch damit zu begründen, dass in der hohen Luftfeuchtigkeit in der Halle die Verwendung von Papierstreifen in der Registrierkasse technisch unmöglich gewesen sei, was im Zeitpunkt der Anschaffung der Kassa nicht vorhersehbar gewesen sei.

Der steuerliche Vertreter habe auf Anfrage hin die Auskunft erteilt, dass die geführte Aufzeichnung von Tagesstreifen und Rechnungsbons ausreichend wäre. Der Bf. habe darauf vertraut.

Die Behauptung der Betriebsprüfung, dass Erlöse laut Ausgangsrechnungen und Paragons in den Tagesabrechnungen unvollständig erfasst worden seien und keine Deckung fänden, sei nicht nachvollziehbar. Der von der Betriebsprüfung angeführte Abrechnungsstreifen vom 8. Mai 2002 (Muttertag) sei die einzige gezogene Stichprobe für diese Behauptung und zeige, dass die Summe der Tagesabrechnung von € 6.636,95 die Summe der Paragons und Ausgangsrechnungen von € 6.075,80 übersteige. Die Erlöse laut Ausgangsrechnungen und Paragons seien daher in den Tagesabrechnungen vollständig erfasst worden.

Außer Streit stehe, dass mangels Belegerteilungsverpflichtung an private Personen, nicht über alle Barverkäufe ein Paragon erstellt wurde, sondern nur der Geldeingang in die Kassa eingetippt wurde. Die Behauptung, dass die Losungsermittlung formell und materiell unrichtig sei, stütze sich allein auf den Umstand, dass die in der AR 127 fakturierten 40 Lilien nicht mit dem Abrechnungsstreifen der Tageslosung übereinstimmten, der unter der Position lediglich 20 Lilien auswies. Diese Feststellung und Beobachtung werde durch keine andere Untersuchung bzw. Prüfungshandlung bestätigt.

Die vermeintlich fehlenden 20 Stück Lilien seien in der Position „Diverses“ enthalten, was auf die in den Morgenstunden herrschende Hektik zurückzuführen sei, die es wegen Zeitknappheit nicht immer ermögliche jede Schnittblume extra zu bonieren. Der Losungsbetrag von € 6.636,05 wurde auch zur Gänze bei der Gb. eingezahlt.

Die von der Betriebsprüfung an Hand ausgewählter Zeiträume durchgeführte Kalkulation des Rohaufschlagskoeffizienten gebe nicht die betriebliche Realität wieder und zwar weder hinsichtlich der angewandten Methode noch hinsichtlich der daraus abgeleiteten Schlussfolgerungen. Da die Betriebsprüfung dazu keine Unterlagen über die durchgeführten Berechnungen vorgelegt habe, sondern lediglich mündliche Vorhaltungen gemacht habe, seien diese Feststellungen einer Überprüfung und Stellungnahme entzogen worden. Zu dem laut Bericht durchgeführten gleitenden Zeit- Reihen- Vergleich mit durchschnittlichen Rohaufschlägen in den Jahren 2001 bis 2004 zwischen 21 und 26 % habe daher nicht die Möglichkeit bestanden fundiert Stellung zu nehmen, was einen Verfahrensfehler darstelle.

Der Rohaufschlag sei falsch und überhöht ermittelt worden, da von Seiten der Betriebsprüfung gezielt umsatzstarke Tage der einzelnen Jahre für die Berechnung des Rohaufschlagskoeffizienten herangezogen worden seien. Beispielsweise sei für den Zeitraum 1.1.2001 bis 4.1.2001 ein durchschnittlicher Rohaufschlag von 38 % ermittelt worden, indem

der Wareneinsatz von € 61.356,00 dem Erlös von € 84.846 gegenübergestellt wurde. Es werde dabei übersehen, dass in den ersten Tagen des Jahres 2001 der Bestand vom 31.12. 2000 zusätzlich verbraucht wurde und, dass mangels Konkurrenz in Folge der Urlaubszeit jede Ware zu teuren Preisen verkauft werden konnte. Der ermittelte Aufschlag sei somit für eine Jahresbetrachtung nicht heranziehbar.

Der Feststellung, dass in dem ebenfalls im Bericht zitierten Zeitraum der ersten 4 Wochen des Jahres 2002 Wareneinkäufe von € 41.161,00 Umsätze in der Höhe von € 41.121,00 gegenüberstehen, werde entgegengehalten, dass sich dieser Zeitraum durch die Euromstellung ausgezeichnet habe und es dadurch zu einem plötzlichen Rückgang von Bargeschäften gekommen sei. Die Betriebsprüfung habe unsachlich die Möglichkeit nicht in Betracht gezogen, dass Inventurschwankungen in der Größenordnung von einem Warenbestand eines Kühlhauses das Ergebnis der Kalkulation für einen Zeitraum von 4 Wochen wesentlich beeinflussen könne und Zeiträume während eines Jahres mit geringen Erträgen aus dem Kalkül ausgeschieden. Die Behauptung, dass ein umsichtiger, ordentlicher Kaufmann über Wochen hinweg nicht ohne Gewinn zu erwirtschaften, agiere, finde in der Realität des Blumenhandels keine Deckung, da es sich eben um leicht verderbliche Ware handle, was einen Lageraufbau erschwere. Der Verlust der Ware durch Verderb und Transportbeschädigung betrage in diesem Geschäftsbereich zwischen 20 und 30 % im Jahresschnitt. Das im Zuge der Prüfung vorgelegte Fachgutachten über Blumenhandel werde von der Betriebsprüfung ohne Angabe von Gründen nicht zur Kenntnis genommen und stattdessen lediglich ein Schwund von 5 bis 10 % zugestanden.

Generell werde mit einem Aufschlag von 30 % auf den Einkaufspreis kalkuliert, diese Aufschläge seien jedoch nur zu Öffnungsbeginn bis ca. 6 Uhr morgens erzielbar. Alle späteren Verkäufe erfolgten deutlich unter diesem Aufschlagssatz, oft gar nur mehr zu den Einkaufspreisen um keinen Verlust zu erzielen. Die erklärten jährlichen Rohaufschläge seien daher auch plausibel.

Die Betriebsprüfung sei zu dem Schluss gekommen, dass die Herkunft der Mittel zur Deckung der Privateinlagen im Jahr 2003 von insgesamt € 68.332,00 nicht aufgeklärt werden konnte.

Den Einlagen lägen Behebungen von Sparbüchern, die Veräußerung eines Wertpapierdepots und die Auflösung von Bausparkonten zu Grunde. Ein Restbetrag stamme vom Privatkonto der Gattin des Bf. Die Betriebsprüfung habe zur Frage woher das Vermögen der Gattin des Bf. stamme, erhoben und festgestellt, dass sie über ausreichendes Vermögen verfüge.

Es sei daher zusammenfassend eine Schätzungsbefugnis nach § 184 BAO nicht gegeben, da keine schwerwiegenden formellen Mängel vorlägen und eine sachgerechte Kalkulation des

Rohaufschlagkoeffizienten ergeben hätte, dass sich ermittelte Werte in einer Bandbreite von 10 % zu den erklärten Rohaufschlägen befänden.

Der bloße mündliche Vorhalt, dass die ermittelten Rohaufschläge nicht mit den erklärten übereinstimmen, ohne Vorlage überprüfbarer Unterlagen über die Ermittlung der Rohaufschläge, stelle eine Verletzung des Parteiengehörs und somit einen Verfahrensmangel dar. Es werde daher beantragt die angefochtenen Bescheide aufzuheben und erklärungsgemäß zu veranlagen.

Der Finanzstrafbehörde erster Instanz wurde eine Durchschrift des Vorhaltes und die Stellungnahme der Steuerberatungskanzlei zu einer allfälligen Gegenäußerung übermittelt.

Mit Schreiben vom 18. Februar 2008 wurde auf eine weitere Stellungnahme verzichtet und auf die vorgelegten Akten verwiesen.

Zu den Anträgen auf Einstellung des Verfahrens und Aussetzung bis zur Erledigung der Berufung gegen die Abgabenvorschreibungen ist auszuführen, dass die Aussetzung einer Rechtmittelerledigung im Finanzstrafgesetz nicht vorgesehen ist und sich die Befugnis der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz lediglich auf eine Überprüfung des bekämpften Einleitungsbescheides bezieht.

An Hand des Wissensstandes im Zeitpunkt der Entscheidung durch die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz ist im Sinne einer Momentaufnahme festzustellen, dass ein begründeter Tatverdacht gegeben ist oder, dass der Bescheid aufzuheben ist. § 82 FinStrG ist eine Bestimmung des Finanzstrafgesetzes, die lediglich die Finanzstrafbehörde erster Instanz betrifft, es ist keine Übernahme dieser Bestimmung auch für ein Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat normiert.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens, wenn gegen den Verdächtigen genügende Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Betracht kommt.

Ein derartiger Verdacht, der die Finanzstrafbehörde zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens verpflichtet, kann immer nur auf Grund einer Schlussfolgerung aus Tatsachen entstehen. Ein Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann (s. Erk. vom 8.2.1990, Zi. 89/16/0201, Erk. v. 5.3.1991, Zi. 90/14/0207 und Erk. v. 18.3.1991, Zi. 90/14/0260).

Geht es doch bei der Prüfung, ob tatsächlich genügend Verdachtsgründe gegeben sind, nicht darum, schon jetzt die Ergebnisse des förmlichen Untersuchungsverfahrens gleichsam

vorwegzunehmen, sondern lediglich darum, ob die bisher der Finanzstrafbehörde bekannt gewordenen Umstände für einen Verdacht ausreichen oder nicht.

Für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ist die Rechtskraft der Abgabenbescheide nicht Voraussetzung. Vor der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ist lediglich zu prüfen, ob bisher der Finanzstrafbehörde bekannt gewordene Umstände für einen Verdacht ausreichend sind oder nicht. Keinesfalls geht es darum, die Ergebnisse des förmlichen Finanzstrafverfahrens gleichsam vorwegzunehmen (FSRV/0009-G/03 vom 7.12.2004 und FSRV/0057-W/03 vom 12.3.2004).

Im Einleitungsbescheid muss das dem Beschuldigten zur Last gelegte Verhalten nur in groben Umrissen beschrieben werden. In der Begründung des Bescheides ist darzulegen, von welchem Sachverhalt die Finanzstrafbehörde ausgegangen ist und welches schuldhafte Verhalten sie dem Beschuldigten anlastet. Die Beantwortung der Frage, ob ein Finanzvergehen tatsächlich begangen wurde, bleibt dem Ergebnis des weiteren finanzstrafbehördlichen Untersuchungsverfahrens vorbehalten (FSRV/0119-W/03 vom 21.2.2005).

Nach der ständigen Rechtssprechung des VwGH (vgl. E 6.5.1980, 1217, 1306/79) ist es mit einem rechtsstaatlichen Verfahren zwar grundsätzlich nicht vereinbar, einen Bescheid auf Beweismittel zu stützen, die dem Beschuldigten nicht zugänglich sind; vielmehr ist eine solche Vorgangsweise durch die §§ 114 Abs.3 und 115 FinStrG untersagt. Da es sich bei dem hier im Vorfeld des eigentlichen Finanzstrafverfahrens zu überprüfenden Verdachtsgrad um eine vorläufig gezogene Schlussfolgerung aus tatsächlichen Anhaltspunkten handelt, die im nachfolgenden förmlichen Untersuchungsverfahren, welches in vollem Umfang der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle unterliegt, zu bestätigen oder zu verwerfen sein wird, genügt es jedoch, dass die konkret dargestellte Umstände einen Verdacht begründen (VwGH 19.12.2000, 2000/14/0104).

Eine Abwägung der Prüfungsfeststellungen und des Berufungsvorbringens ergibt folgende Argumente die für einen begründeten Tatverdacht sprechen:

Die Summe der vorgelegten Paragons und der Ausgangsrechnungen deckt sich nicht mit der auf den Abrechnungsstreifen ausgewiesenen Tageslosung. Aufgrund der mit Kassabon abgerechneten Bargeschäfte wird zwar eine die Summe der Paragons übersteigende Tageslosung ausgewiesen, es ist aber an Hand der Grundaufzeichnungen nicht nachvollziehbar, in welcher Höhe die Umsätze aus Freiverkäufen in den Tageslosungen enthalten sind.

Der tatsächliche Kassastand wird nicht ermittelt, da weder das in der Registrierkassa verbliebene Kleingeld noch das auf der Verkaufsfahrt mitgeführte Wechselgeld aufgezeichnet werden.

Die erklärten durchschnittlichen Rohaufschläge liegen bei 14 bis 16,5 % und die im Zeit-Reihen- Vergleich für 11 Wochen ermittelten Rohaufschläge bei 21 bis 26 %, wobei der Rohaufschlag laut Firma für das Jahr 2006 bei 26 % und für das erste Halbjahr 2007 bei 28 % lag. Differenzen dieser Größenordnung in einem Betrieb in diesem zeitlichen Nahebezug entsprechen nicht der Lebenserfahrung.

Zu dieser Letztfassung der Textierung des Betriebsprüfungsberichtes ist weiters zu ergänzen, dass gerade zu dem Punkt der Rohaufschläge, wie auch zu dem Thema der Vermögensunterdeckung, über 2 ½ Jahre Ermittlungen gepflogen wurden und es nach dem vorliegenden vierbändigen Arbeitsbogen immer wieder zu umfangreichen Vorhalten und Gesprächen mit der Steuerberatungskanzlei gekommen ist. Nach Band I Seite 268 wurde in einer Besprechung mit RA Dr. Böck am 19. Jänner 2006 erstmals ein Rohaufschlag von 30 % für eine Zuschätzungs berechnung in Aussicht gestellt.

Nach Band IV Seite 675 ff wurde in einem Textentwurf vom 20. Juni 2007 (Zusendung per Mail an Kanzlei LBG) auch auf die Vorlage des Privatgutachtens eingegangen und dazu ausgeführt, dass sich bei einem Schwund von 10 % aus den dort angestellten Berechnungen ebenfalls ein Rohaufschlag von 30 % ergebe. Ein Schwund und Verderb in der Größenordnung von mehr einem Viertel der angeschafften Waren sei der Betriebsprüfung nicht vorstellbar, da der Bf. immer wieder darauf hingewiesen habe, dass es sich um qualitativ hochwertige Ware gehandelt habe und damit ein wirtschaftliches Handeln mit Verlusten in dieser Größenordnung auf längere Zeitspanne gesehen nicht vorliegen kann. Den Buchhaltungsunterlagen sei zu entnehmen, dass überdies beschädigte Ware an den Lieferanten retourniert und in der Folge gutgeschrieben worden sei.

Zudem sei in Entscheidungen des UFS betreffend Blumengroßhandel von jeweils maximal 10 % Schwund ausgegangen worden.

Auf Seite 693 des Arbeitsbogens wurde zu einem Textentwurf betreffend Zuschätzung an Hand eines Rohaufschlages von 30 % entsprechend eines Zeit-Reihen- Vergleiches von 7 Wochen handschriftlich eine neue Schätzungsvariante mit € 35.000,00/ Jahr hinzugefügt, dies entspricht einem RA von 20,5, 20,5, 23,5 und 23,5 für die vier Jahre 2001 bis 2004.

Auf Seite 747 des Arbeitsbogens wird sodann abschließend von einem 11 Wochen umfassenden Zeit- Reihen- Vergleich ausgegangen. Die Schätzungen bauen somit nicht auf

punktuellen Feststellungen zu umsatzstarken Tagen (Muttertag) oder kurzen Zeiträumen mit außerordentlichen Handelsbedingungen auf (Geschäfte in der Weihnachtsferienzeit)

Die UFS Entscheidungen RV/1620- W/02 vom 2.4.2004 und RV/1489-W/04 vom 5.4 2007 gehen bei Blumengroßhändlern von einem Schwund von 10 % aus, wobei in der zweit genannten Entscheidung auch darüber reflektiert wird, dass laut Wirtschaftskammer ein Rohaufschlag von 35 bis 40 % üblich ist.

Es verbleiben somit Diskrepanzen zwischen den Ansichten der Abgabenbehörde erster Instanz und den Ausführungen des Bf., die bei einer ebenfalls denkmöglichen Verböserung im Rahmen des abgabenbehördlichen Berufungsverfahrens sowie einer fehlenden Bindung des Strafverfahrens an Ergebnisse einer abgabenbehördlichen Prüfung aus heutiger Sicht den Verdacht einer zumindest ernstlich für möglich gehaltenen Abgabenverkürzung nicht gänzlich zu beseitigen geeignet sind.

Eine abschließende Beurteilung der Höhe eines Verkürzungsbetrages und der Würdigung der subjektiven Tatseite wird nach Abhaltung des Untersuchungsverfahrens vorzunehmen sein.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. Februar 2008