

## **Beschwerdeentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 3, HR Dr. Michaela Schmutzer, in der Finanzstrafsache gegen O.K., vertreten durch Watzinger und Engelbrecht, Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GesmbH, 1150 Wien, Mariahilferstr. 167/12, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 31. März 2008 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 19. März 2008, StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der bekämpfte Einleitungsbescheid aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 19. März 2008 hat das Finanzamt für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur STRNR. 1 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg als Geschäftsführer der S.GesmbH vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Abgabe unrichtiger Jahreserklärungen, bewirkt habe, dass bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden:

USt 2001 in Höhe von € 1.178,00, Kest 2001 in Höhe von € 3.239,00, USt 2002 in Höhe von € 748,00, Kest 2002 in Höhe von € 2.058,00, USt 2004 in Höhe von € 2.000,00, Kest 2004 in

Höhe von € 5.500,00 und dadurch eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG begangen habe.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 31. März 2008, in welcher vorgebracht wird, dass die Abgabennachforderungen auf den Feststellungen einer Betriebsprüfung basierten. Auf Grund von Kalkulationsdifferenzen bei den Küchenumsätzen sei es zu einer Umsatzzuschätzung gekommen. Nach den Berechnungen des Bf. ergebe sich keine Nachforderung, das Prüfungsergebnis sei jedoch akzeptiert worden, da Kalkulationen immer eine gewisse Unsicherheit in sich bergen.

Eindeutige Verstöße gegen die Rechtsordnung lägen jedoch nicht vor, daher bestünde keine finanzstrafrechtliche Verantwortung, weswegen die Einstellung des Verfahrens beantragt werde.

### ***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 nahm die Feststellungen einer Betriebsprüfung für die Jahre 2001 bis 2004 zum Anlass, 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 § 83 Abs. 2 FinStrG bedarf die Verständigung eines Bescheides, wenn das Strafverfahren wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird.

Unter Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes vom 27. Februar 2007 wurden Umsatzzuschätzungen vorgenommen und diese Zuschätzungen zu den Küchenumsätzen mit Kalkulationsdifferenzen begründet. Den erklärten Umsätzen von

2001 S 2.991.232,30 (S 813.109,00 mit 10 % USt) 2002 € 239.670,96 (€ 198.888,00 mit 10 % USt), 2004 € 224.165,02 (€ 173.051,00 mit 10 % USt) stehen Umsatzzuschätzungen von 2001 S 162.110,09, 2002 € 7.483,00, 2004 € 20.000,00 gegenüber.

Die Umsatzzuschätzungen wurden als verdeckte Gewinnausschüttungen gewertet und der Kapitalertragsteuer unterzogen. Die Nachforderung nach der Betriebsprüfung in der Gesamthöhe von € 14.723,40 wurde mit Rechtsmittelverzicht akzeptiert.

Der Bf. fungierte im Tatzeitraum als handelsrechtlicher Geschäftsführer.

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.

*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.*

Der Prüfungsumfang der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz ist jedoch auf das konkret angeschuldigte Vergehen beschränkt.

Die Kapitalertragsteuer ist eine selbst zu berechnende Abgabe, demnach fällt eine vorsätzliche Verkürzung unter die Bestimmung des § 33 Abs.1, i. V. 3 lit. b FinStrG.

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

*Abs. 3 lit. b Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 ist bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet wurden.*

*Gemäß § 96 Abs. 1 EStG ist die Kapitalertragsteuer binnen einer Woche ab Zufließen der Kapitalerträge abzuführen.*

Der Verdacht einer Verkürzung einer bescheidmäßig festzusetzenden Abgabe nach § 33 Abs. 1 i. V. 3 lit. a FinStrG kann somit hinsichtlich der Verkürzung von Kapitalertragsteuer nicht gegeben sein, daher war der Bescheid in diesem Punkt, ohne auf das inhaltliche Vorbringen in der Beschwerdeschrift einzugehen, aufzuheben.

*Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.*

*Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.*

*Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.*

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (VwGH 22.6.1983, 83/13/0051). Die Wahl der Schätzungsmethode steht dabei der Behörde im Allgemeinen frei, doch muss das Verfahren einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein. Ob eine Kombination von Schätzungsmethoden (kalkulatorische Schätzung, Schätzung nach dem Vermögenszuwachs, etc.) angewendet wird, hängt von den Gegebenheiten im Einzelfall ab und wird von dem Ziel jeder Schätzung bestimmt, den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich zu kommen.

Im Rahmen der kalkulatorischen Schätzung hat die Behörde stets den besonderen betrieblichen Verhältnissen Rechnung zu tragen, und durch möglichst genaue Fakturanalysen, Aufgliederung und Verprobung des Wareneinsatzes nach Warengruppen und durch sorgfältige Ermittlung der unter Umständen unterschiedlichen Aufschlagssätze, der tatsächlichen Auslastung der Betriebskapazitäten eine den wahrscheinlichen Ergebnissen möglichst nahe kommende Schätzung anzustreben (Stoll, BAO § 184 Pkt. 4c).

Der Prüfungsbericht enthält keinen Hinweis auf die Berechnungen zur Umsatzzuschätzung, daher war der Arbeitsbogen zur Überprüfung heranzuziehen. Dazu ist zunächst festzuhalten, dass der Vergleich Wareneinsatz zu Umsatz aus der Sparte 10 % über die vier Prüfungsjahre ein gleichartiges Bild ergab (Seite 46 des Arbeitsbogens), die Verprobung der Getränkeumsätze zu keinen Beanstandungen führte und weder Schwarzeinkäufe noch fehlende Belege vorlagen.

Zu den Küchenumsätzen befinden sich im Arbeitsbogen drei Kalkulationen, (Seite 230, 233 und 244) die jeweils auf dem Mischungsverhältnis des Pizzateiges aufbauen. Zunächst wird von 10 kg Mehl, 6 Wasser, 0,4 Zutaten eine Teigmasse pro kg Mehl von 1,64 errechnet und ein Anteil pro Portion von 0,18 dkg angesetzt, daraus ergeben sich für 2001 26.650 Pizzaportionen, für 2002 30.932 und für 2004 31.889. Der durchschnittliche Verkaufspreis wurde bei der ersten Kalkulation mit € 7,08 angenommen und der Anteil der anderen Speisen mit 30 % geschätzt.

Bei der zweiten Kalkulation wurde auf den Wareneinkauf ein Faktor von 1,54 (Bezeichnung „Teigmasse pro kg Mehl“) angewendet, ein Anteil pro Portion von 0,25 dkg sowie ein durchschnittlicher Verkaufspreis von € 6,00 angenommen und der Anteil der anderen Speisen in den einzelnen Prüfungsjahren mit 30 – 36 % angesetzt.

Bei der dritten Berechnung (Seite 244 des Arbeitsbogen) wurde schlussendlich eine Mischung aus den ersten beiden Kalkulationen vorgenommen und von der Teigmasse laut erster Berechnung ausgegangen (Faktor 1,64), die Portion mit 0,22 dkg und der Nettoverkaufspreis mit € 6,00 angenommen sowie der Anteil der anderen Speisen mit jeweils 30 % bestimmt.

Aus dieser letzten Kalkulation ergeben sich die Nachforderungsbeträge laut Prüfungsbericht, wobei für das Jahr 2004 nicht die errechnete Zuschätzung von € 30.431,00 zum Ergebnis der Prüfung gemacht wurde, sondern nach Seite 246 des Arbeitsbogens im Rahmen der Schlussbesprechung einvernehmlich einer Zuschätzung von € 20.000,00 vereinbart wurde.

Die Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen hindert zwar grundsätzlich die Annahme einer Abgabenhinterziehung nicht, jedoch trägt die Finanzstrafbehörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung. Eine Abgabenhinterziehung kann nur dann angenommen werden, wenn sich nach entsprechender Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschuldigten sagen lässt, dass seine Verantwortung nach menschlichem Ermessen nicht richtig sein kann. Dabei reicht die Tatsache, dass Geschäftsvorgänge nicht in die Buchhaltung aufgenommen wurden oder Mängel der Aufzeichnungen festzustellen waren, für sich alleine nicht, Verkürzungsvorsatz anzunehmen, weil es vielmehr der Feststellung bedarf, welche finanzstrafrechtlich zu verantwortenden Vorgängen zu den festgestellten Abgabenverkürzungen geführt haben (VwGH 7.7.2004, 2003/13/0171).

Während im Abgabenverfahren, in dem der Abgabepflichtige, dessen Aufzeichnungen mangelhaft sind, das Risiko unvermeidlicher Schätzungsunge nauigkeit zu tragen hat, trifft im Finanzstrafverfahren die Behörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung in dem Sinn, dass der geschätzte Betrag mit der Wirklichkeit solcherart übereinstimmt, dass die Verantwortung des Beschuldigten (auch hinsichtlich der Höhe der Verkürzung) so

unwahrscheinlich ist, dass sie nach menschlichem Ermessen ausgeschlossen werden kann (VwGH 7.2.89, 88/14/0222).

Nach diesen Grundsätzen des Finanzstrafverfahrens ist der Unabhängige Finanzsenat im Rechtsmittelverfahren nach Einsichtnahme in die verschiedenen im Arbeitsbogen ersichtlichen Kalkulationen zu dem Schluss gekommen, dass ein begründeter Verdacht einer Abgabenhinterziehung nicht gegeben ist. Die Kalkulation basiert auf mehreren angenommenen Schätzungsparametern, wenn diese auch letztlich im Einvernehmen mit dem Unternehmen angesetzt wurden, so liegt jedoch im finanzstrafrechtlichen Sinn kein Beweis für deren Richtigkeit vor.

Der Bescheid war somit auch hinsichtlich der angelasteten Umsatzsteuerverkürzungen mangels eines begründeten Tatverdachtes aufzuheben.

Wien, am 16. Februar 2009