



Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, in der Finanzstrafsache gegen Bf., über die Beschwerde der Beschuldigten vom 25. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) vom 18. Jänner 2008, SN 001,

zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird insoweit abgeändert, als die Wortfolge "und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten" aufgehoben wird.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (= Bf.) betreibt seit dem Jahr 1999 im Finanzamtsbereich eine Imbissstube.

Das Finanzamt Graz-Stadt führte im Unternehmen der Bf. eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG über die Veranlagungsjahre 2000 bis 2004 durch. Der Prüfungsauftrag vom 22. Oktober 2007 wurde wie folgt begründet:

Im Rahmen von Ermittlungen der Finanzverwaltung bei der Firma M wurde umfangreiches Datenmaterial in Bezug auf die Art der Verkäufe an Kunden sicher gestellt. Es wurde festgestellt, dass neben offiziellen Verkäufen an bestimmte Kunden auch sehr viele Verkäufe

auf zusätzliche bzw. weitere Mitgliedskarten sowie Verkäufe ohne Nennung des Empfängers („Barverkaufsrechnungen“) erfolgten.

Konkret ergab die Auswertung des Datenmaterials, dass neben offiziellen Warenlieferungen und –verkäufen an die Kundennummer der Bf. auch weitere, der Bf. zuordenbare Verkäufe getätigt wurden. Auf Grund des Splittings des Einkaufs erhebe sich der Verdacht, die zusätzlich eingekauften Waren seien von der Bf. im Rahmen ihres Geschäftsbetriebes weiter verkauft worden, ohne dass die daraus erzielten Umsätze und Erlöse in der offiziellen Buchhaltung erfasst worden seien.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden neue Prüfungstechniken angewandt. Die Prüferin stellte bei einer Lösungsanalyse Mehrfachlosungen (Doppelt- und Dreifachlosungen) fest, weshalb es sich bei den aufgezeichneten Losungen daher nicht um die tatsächlichen Losungen, sondern um verkürzte und/oder frei erfundene Beträge handle.

Weiters seien für den Prüfungszeitraum die Kontoauszüge lückenhaft vorgelegt worden. Gemeinsam mit den fehlenden Grundaufzeichnungen zu den Tageslosungen werde die materielle Richtigkeit der Buchhaltung bezweifelt und bestehe eine Schätzungsbefugnis.

Die Prüferin rechnete den erklärten Umsätzen der Jahre 2000, 2001, 2003 und 2004 (1.140.835,26 S, 1.158.021,09 S, 76.850,85 € und 75.311,97 €) Beträge in der Höhe von jeweils 6.000,00 €, dem erklärten Umsatz des Jahres 2002 (57.810,17 €) den Betrag von 4.000,00 € „in Form eines Sicherheitszuschlages“ zu. Die Umsatzerhöhungen wurden in den Jahren 2000 bis 2002 zu einem Viertel den 10 %igen Umsätzen zugerechnet, die übrigen Erhöhungen den 20 %igen Umsätzen. Alle eindeutig der privaten Lebensführung zuzurechnenden Bareinkäufe wurden von der Prüferin bei der Schätzung ausgeschieden. Die Vorsteuern für die „Bareinkäufe“ wurden anerkannt (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 10. Dezember 2007, Tz. 1).

Mit dem Bescheid vom 18. Jänner 2008 leitete das Finanzamt Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen die Bf. gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG ein Strafverfahren ein, weil der Verdacht bestehe, sie habe vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichterklären von Erlösen aus dem Verkauf von im Bareinkauf erworbenen Waren von der Firma M eine Verkürzung an Umsatzsteuer 2000 bis 2004 in der Höhe von 4.599,98 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Begründend wurde ausgeführt, dem Finanzamt sei durch Kontrollmitteilungen bekannt geworden, dass die Bf. bei der Firma M Waren im Bareinkauf erworben habe, die nicht im Wareneinsatz aufscheinen. Somit sei davon auszugehen, dass die Erlöse aus dem Verkauf dem Finanzamt bisher nicht offen gelegt worden seien. Da jedem Unternehmer die Verpflichtung zur Abgabe richtiger Steuererklärungen bekannt sei, bestehe der Verdacht, die Bf. habe Zahlungen an Umsatzsteuer vermeiden wollen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die beim Unabhängigen Finanzsenat eingebrachte Beschwerde vom 25. Jänner 2008, in der Folgendes vorgebracht wird:

Die Umsatzzurechnungen seien erfolgt, weil Mehrfachlosungen vorlägen und die Losungslisten nicht den Vorschriften der Ermittlung der täglichen Bareinnahmen entsprächen. Die Losungen der Bf. bewegten sich im dreistelligen Bereich. Im Jahr 2003 und 2004 habe es nur Getränkeumsätze gegeben. Mehrfachlosungen bei den wenigen angebotenen Getränken erschienen durchaus möglich. Die Küche sei mangels Nachfrage und wegen zu geringer Umsätze im Verlauf des Jahres 2002 eingestellt worden. Für die Jahre 2003 und 2004 seien die Zuschätzungen zur Gänze der Steuer von 20 % unterzogen worden.

In den besagten Kontrollmitteilungen von M seien nahezu ausschließlich Nahrungsmittel enthalten, die nach Einstellung der Küchenaktivitäten im Jahr 2002 in den nachfolgenden Jahren 2003 und 2004 keine Verkürzung der Umsatzsteuer bewirken konnten, weil es keine Möglichkeit gegeben habe, diese Waren zu verkaufen. Für die Jahre 2000, 2001 und 2002 gelte dasselbe. Bei den Metroeinkäufen handle es sich um Einkäufe für einen vierköpfigen Haushalt (die Bf., ihr Gatte und ihre Eltern). Die gekauften Mengen und Artikel entsprächen den typischen privaten Supermarkteinkäufen eines Mehrpersonenhaushaltes.

Auf das Verlangen der Bf., ihr die Mehrfachlosungen vorzulegen, sei nicht eingegangen worden, weshalb sie die diesbezüglichen Feststellungen nicht beurteilen könne. Ihre Losungsaufzeichnungen (Losungslisten) seien angezweifelt worden. Bei ihrem Lokal handle es sich um ein kleines mit wenig Umsatz. Die Einnahmen seien in eine Kellnerbrieftasche gekommen, das Geld sei gezahlt und in eine Losungsliste eingetragen worden. Für Abwesenheitszeiten, in denen sie von ihrem Vater im Lokal vertreten worden sei, habe es eine Stricherlliste gegeben, die weggeworfen worden sei.

Im Licht der neuen Barbewegungsverordnung wisse die Bf., dass die Tageslosungsermittlung in geeigneter Form zu erfolgen habe. Eine Berufung in der Sache selbst habe sie unterlassen, da ihr ein Erfolg wegen der aufgezeigten Mängel wenig aussichtsreich erschienen sei.

Die Umsatzsteuernachzahlung gründe sich auf eine reine Schätzung und stehe in keinem Zusammenhang mit den M Bareinkäufen. Die Nachzahlung gründe sich nicht auf nachvollziehbare und zweifelsfreie Warenezugänge unter Berücksichtigung privater Einkäufe, exakter Umsatzermittlung mittels bekannter Verkaufspreise und der richtigen, sich aus dem zweifelsfreien Warenezugang ergebenden Vorsteuer.

Für das Jahr 2002 sei die Nachforderung deshalb geringer, weil es das einzige Jahr sei, in das in der Schlussbesprechung versucht wurde Klarheit zu bringen mit dem Erfolg, dass die Umsatzerhöhung lediglich mit 4.000,00 € angesetzt worden sei.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf 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. Die Prüfung ist nach den für die Feststellung des maßgebenden Sachverhalts im Untersuchungsverfahren geltenden Bestimmungen vorzunehmen.

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 (§ 82 Abs. 3 FinStrG).

Aus diesen gesetzlichen Bestimmungen ergibt sich, dass anlässlich der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens noch keine endgültige Sachverhaltsklärung und abschließende rechtliche Beurteilung erfolgen muss, sondern nur eine Entscheidung im Verdachtsbereich zu treffen ist.

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 (vgl. beispielsweise VwGH 26.4.2001, 2000/16/0595). Der Verdacht muss sich dabei sowohl auf den objektiven als auch auf den subjektiven Tatbestand erstrecken.

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

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.

Das Finanzamt Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz nahm die Feststellungen der Betriebsprüfung für die Jahre 2000 bis 2004 im Bericht vom 10. Dezember 2007 zum Anlass, um gegen die Bf. ein Finanzstrafverfahren einzuleiten.

Die Einwendungen der Bf. in der Beschwerde richten sich dem Grunde nach gegen die von der Prüferin vorgenommene Schätzung der Besteuerungsgrundlagen.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (§ 184 Abs. 1 BAO).

Zu schätzen ist insbesondere dann, 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 (Abs. 2 leg.cit.)

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

Grundsätzlich stellen Schätzungen nicht nur im Abgabenverfahren, sondern auch im Finanzstrafverfahren eine tragfähige Entscheidungsgrundlage dar (VwGH 21.3.2002, 2002/16/0060). Verstöße gegen die Abgabengesetze dürfen nicht allein deshalb ungeahndet bleiben, weil ein Abgabepflichtiger Aufzeichnungen nicht führt oder vorhandene Aufzeichnungen vernichtet und die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen daher mittels Schätzung erfolgen muss. Allerdings trifft im Finanzstrafverfahren die Finanzstraßbehörde 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 ihre Richtigkeit nach menschlichem Ermessen ausgeschlossen werden kann (VwGH 22.2.1996, 93/15/0194).

Sicherheitszuschläge haben bei der Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages hingegen außer Betracht zu bleiben, weil diese meist auf Grund geringfügiger Aufzeichnungsmängel in der bloßen Annahme verhängt werden, der Abgabepflichtige habe nicht festgestellte Schwarzgeschäfte getätigt und daher von den Unsicherheitsmerkmalen einer notwendigerweise groben Schätzung gekennzeichnet sind. Sie können daher nicht mit der im Finanzstrafverfahren erforderlichen, an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit nachgewiesen werden. Vergreift sich die Abgabenbehörde jedoch lediglich im Ausdruck, indem sie den Begriff "Sicherheitszuschlag" verwendet, ist aber die vorsätzliche Abgabenverkürzung in Wahrheit als erwiesen anzunehmen, so steht einem solchen Ermittlungsergebnis eine unrichtige Ausdrucksweise nicht entgegen (VwGH 20.12.1994, 89/14/014).

Nach der Aktenlage hat die Prüferin im vorliegenden Fall die Barverkäufe der M an die Bf. – bereinigt um eindeutig der Privatsphäre zuzurechnende Waren – mit dem in den einzelnen Jahren aus den erklärten Umsätzen ermittelten Rohaufschlag hochgerechnet. Die Vorsteuern wurden von der Prüferin in Entsprechung der zu Grunde gelegten Wareneinsätze erhöht. Es handelt sich daher im vorliegenden Fall nicht nur um die Verhängung von pauschalen Sicherheitszuschlägen, sondern um eine auch für das Finanzstrafverfahren relevante Schätzung der Bemessungsgrundlagen.

Die grundsätzliche Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde resultiert im vorliegenden Fall aus dem – unbestrittenen – Fehlen von Grundaufzeichnungen (Tageslosungsaufzeichnungen, Kontoauszüge).

Darüberhinaus ergab die Auswertung einer Losungsanalyse, dass im Zeitraum 3. Jänner 2000 bis 28. Februar 2001 21 gleiche Losungsbeträge (davon eine Dreifachlosung) und im Zeitraum 2. Jänner 2003 bis 30. Dezember 2006 52 gleiche Losungsbeträge (davon drei Dreifachlosungen) in die Losungsliste eingetragen worden sind. Wenn der Bf. auch insoweit zuzustimmen ist, dass sich Tageslosungsbeträge wiederholen können, so liegt im Hinblick auf üblicherweise durchschnittlich zwei bis maximal fünf gleiche Losungserlöse pro Jahr die Anzahl der bei der Bf. festgestellten Mehrfachlosungen augenscheinlich so hoch über dem Durchschnitt, dass der Vermutung der Prüferin, bei den Losungsaufzeichnungen handle es sich um verkürzte bzw. frei erfundene Beträge, nicht entgegen getreten werden kann. Ein detaillierter Vorhalt der Mehrfachlosungen – die im Übrigen im Zuge einer Akteneinsicht eingesehen werden können – war nicht erforderlich, da es sich bei der Losungsanalyse um eine Auswertung der von der Bf. selbst vorgenommenen Aufzeichnungen handelt. Dem diesbezüglichen Einwand, im Lokal seien nur wenige Getränke angeboten worden, kann angesichts der Vielzahl der angebotenen Getränke (so sind in der Speisekarte ab 1. März 2002 sechs alkoholfreie Getränke, neun Wein/Mischgetränke und 26 Spirituosen ausgewiesen) mit jeweils unterschiedlichen Preisen ebensowenig gefolgt werden wie dem Vorbringen, bei dem Lokal der Bf. handle es sich nur um ein sehr kleines mit wenig Umsatz (Umsätze in den Jahren 2000 bis 2004: 1,140.835,26 S, 1,158.021,09 S, 57.810,17 €, 76.850,85 € und 75.311,97 €). Es erscheint wenig wahrscheinlich, dass sich Tageslosungen im Bereich von 200 bis 400 € ausschließlich aus einigen wenigen bzw. immer den gleichen Getränkekonsumationen zusammen setzen.

Die Bareinkäufe bei der M werden von der Bf. nicht bestritten, allerdings bringt die Bf. vor, es habe sich um private Einkäufe für ihren Haushalt gehandelt. Die in den Akten erliegenden Auswertungen der von der Bf. getätigten Bareinkäufe bei M ergeben allerdings ein anderes

Bild. So wurden in einem Haushaltsmengen bei Weitem übersteigendem Ausmaß Lebensmittel und Getränke eingekauft, die sich auch auf der Speisekarte des Lokals wiederfinden, wie z.B.: vier Cornetto Erdbeer, vier Cornetto Classico Vanille, sechs Twinni, neun Jolly und ein Liter Cremissimo Eis am 18. Mai 2000,

16 Mövenpick Schwarzwälder, 30 Jolly, sechs Erdbeer Combino und zwei Liter Mövenpick Eis am 20. März 2003,

im Jahr 2003 insgesamt zehn Liter Retsina (auf der Speisekarte Retsina-Schilcherspritzer), sowie weitere im Lokal angebotene Spirituosen im Ausmaß von über elf Liter (Rossbacher, Rum, Metaxa, etc).

insgesamt 7,5 kg Kaffee im Zeitraum 19. Mai 2004 bis 27. November 2004,

mehrere Kilogramm Rindsinnereien, Beuschl, Bratspeck, Schinken etc. im Jahr 2000 (auf der Speisekarte z.B. Beuschl und Ham and Eggs).

Auch nach Einstellung der Küchenaktivitäten wurden in den Jahren 2003 und 2004 Waren (insbesondere Spirituosen, Eis, Kaffee, etc.) zugekauft, die im Hinblick auf die vorliegenden Preislisten ohne weiteres im Geschäftsbetrieb der Bf. Verwendung finden konnten.

Nach der Lebenserfahrung lassen diese Bareinkäufe im Zusammenhang mit den Manipulationen an den Barlosungsaufzeichnungen den Schluss zu, dass die Bf. Waren bar eingekauft, diese nicht in den Wareneinsatz aufgenommen und die daraus resultierenden Umsätze gegenüber dem Finanzamt nicht offen gelegt hat, um entsprechende Abgaben zu vermeiden. Entgegen den Ausführungen der Bf., sämtliche Einnahmen seien in die Losungsliste eingetragen worden und die Nachzahlung gründe sich auf nicht nachvollziehbare Wareneinkäufe, lassen die Feststellungen der Prüferin nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde den Verdacht der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG in objektiver Hinsicht ausreichend begründet erscheinen.

Eine Bindung der Finanzstrafbehörde an die Feststellungen im Abgabenverfahren besteht nicht, vielmehr hat eine eigenständige Beurteilung der dem Verdacht zugrunde liegenden Abgabenverkürzungen zu erfolgen. Dies gilt auch für das Ausmaß der nicht erklärten Umsätze und damit für die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages. In diesem Zusammenhang ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Prüferin die Umsatzzuschätzungen aus den (bereinigten) Bareinkäufen bei der M in den verfahrensgegenständlichen Jahren nicht nur mit dem von der Bf. in den einzelnen Jahren erklärten Rohaufschlägen berechnet, sondern auch die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer in jedem einzelnen Jahr nochmals durch Abrundung (auf runde Beträge) um mindestens 20% vermindert und daher ohnehin im untersten Bereich angesetzt hat.

Der Vorwurf, die Zurechnung im Jahr 2002 sei deshalb geringer, weil im Zuge der Schlussbesprechung (nur) in diesem Jahr versucht wurde, Klarheit zu schaffen, ist in den vorliegenden Aufzeichnungen der Prüferin nicht gedeckt. Auch die gegenüber den übrigen Prüfungsjahren niedrigere Umsatzzurechnung für das Jahr 2002 in der Höhe von 5.577,58 €, abgerundet auf 4.000,00 €, ergibt sich aus den nachvollziehbaren Feststellungen der Prüferin (bereinigter Bareinkauf, Rohaufschlagskoeffizient) und nicht aus Einwendungen der Bf. in der Schlussbesprechung.

Die der Bf. zur Last gelegte Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG kann nur vorsätzlich begangen werden, wobei bedingter Vorsatz (*dolus eventualis*) genügt. Die der Bf. im Spruch des Einleitungsbescheides vorgeworfene Wissentlichkeit ist nicht Tatbestandsvoraussetzung des § 33 Abs. 1 FinStrG, weshalb die Wortfolge "und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten" aufzuheben war.

Der Verdacht, die Bf. habe vorsätzlich gehandelt, ergibt sich aus der Tathandlung selbst. Wer Waren ohne Aufnahme in sein Rechnungswesen zukaufte und die daraus erfließenden Umsätze und Erlöse nicht erklärte, handelt zumindest mit bedingtem Vorsatz.

Gegenstand dieses Verfahrens ist, wie bereits ausgeführt, nicht die Feststellung der Tat, sondern die Feststellung solcher Lebenssachverhalte, die den Verdacht begründen, die Bf. könnte ein Finanzvergehen begangen haben. Die endgültige Beantwortung der Frage, ob die Verdächtige das Finanzvergehen tatsächlich begangen hat, bleibt dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 114 ff FinStrG vorbehalten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 4. April 2008