



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenaat Wien 1

GZ. FSRV/0026-W/11

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenaat Wien 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Dr. Josef Graf sowie die Laienbeisitzer Dr. Wolfgang Seitz und Mag. Dr. Jörg Krainhöfner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Z.E., Adresse1, vertreten durch PWB Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 2345 Brunn am Gebirge, Wolzhofgasse 1, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG über die Berufung der Beschuldigten vom 2. Februar 2011 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Baden Mödling vom 16. November 2010, SpS, nach der am 13. Dezember 2011 in Anwesenheit der Beschuldigten und ihrer Verteidigerin Dr. X., der Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin E.M. durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I.) Der Berufung der Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und der Spruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses wie folgt abgeändert:

Z.E. (Bw.) ist schuldig, sie hat im Bereich des Finanzamtes Baden Mödling als Abgabepflichtige vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht dadurch, dass sie bei der Fa. XY durchgeführte Wareneinkäufe nicht vollständig in die Aufzeichnungen aufgenommen und in der Folge auch die Umsätze und Gewinne unvollständig in den Umsatz- und Einkommensteuererklärungen der Jahre 2001-2005 erklärt hat (Hinweis

auf die Feststellungen im zugrundeliegenden Bericht über die Außenprüfung vom 24. September 2008) eine Verkürzung von Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 1.006,01 (S 13.843,00), Umsatzsteuer 2002 in Höhe von € 919,41, Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 1.776,47, Umsatzsteuer 2004 in Höhe von € 1.964,21, Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 2.041,76, Einkommensteuer 2001 in Höhe von € 2.447,84, Einkommensteuer 2002 in Höhe von € 2.137,05, Einkommensteuer 2003 in Höhe von € 4.798,70, Einkommensteuer 2004 in Höhe von € 5.427,73 und Einkommensteuer 2005 in Höhe von € 4.131,51 bewirkt.

Sie hat hierdurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. a FinStrG begangen.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wird über die Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 6.800,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 17 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG hat die Bw. die Kosten des Finanzstrafverfahrens in Höhe von € 500,00 zu ersetzen.

II.) Hingegen wird das gegen die Bw. wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG anhängige Finanzstrafverfahren in Bezug auf Umsatzsteuer 1-12/1999 in Höhe von € 588,57 (S 8.099,00), Umsatzsteuer 1-12/2000 in Höhe von € 938,28 (S 12.911,00), Einkommensteuer 1-12/1999 in Höhe von € 1.097,51 (S 15.102,00), Einkommensteuer 1-12/2000 in Höhe von € 1.478,17 (S 20.340,00) jeweils zur Gänze, sowie eines Differenzbetrages an Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 275,74 und an Einkommensteuer 2005 in Höhe von € 543,95 gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

Ebenso wird das gegen den Bw. wegen des Verdachtes der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG anhängige Finanzstrafverfahren, die Bw. habe vorsätzlich durch Nichtabgabe der Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2006 eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt, gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

III.) Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 16. November 2010, SpS, wurde die Bw. der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG sowie der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs. 1 lit a FinStrG für schuldig erkannt, sie habe im Bereich des Finanzamtes Baden/Mödling vorsätzlich

1) durch Abgabe unrichtiger Umsatz- und Einkommensteuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Umsatzsteuer

für den Zeitraum 1-12/2009 in Höhe von € 588,57 (S 8.099,00),

für den Zeitraum 1-12/2000 in Höhe von € 938,28 (S 12.911,00),

für den Zeitraum 1-12/2001 in Höhe von € 1.006,01 (S 13.843,00),

für den Zeitraum 1-12/2002 in Höhe von € 919,41,

für den Zeitraum 1-12/2003 in Höhe von € 1.776,47,

für den Zeitraum 1-12/2004 in Höhe von € 1.964,21 und

für den Zeitraum 1-12/2005 in Höhe von € 2.317,50 sowie

Einkommensteuer

für den Zeitraum 1-12/1999 in Höhe von € 1.097,51 (S 15.102,00),

für den Zeitraum 1-12/2000 in Höhe von € 1.478,17 (S 20.340,00),

für den Zeitraum 1-12/2001 in Höhe von € 2.447,84 (S 33.683,00),

für den Zeitraum 1-12/2002 in Höhe von € 2.137,05,

für den Zeitraum 1-12/2003 in Höhe von € 4.798,70,

für den Zeitraum 1-12/2004 in Höhe von € 5.427,73 und

für den Zeitraum 1-12/2005 in Höhe von € 4.675,46 bewirkt; und weiters

2) durch Nichtabgabe der Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen für das Jahr 2006 eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt, sohin der Bestimmung des § 119 BAO zuwidergehandelt.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG und § 51 Abs. 2 FinStrG wurde über die Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 8.800,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 22 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG habe die Bw. die Kosten des Verfahrens in Höhe von € 363,00 zu ersetzen.

Zur Person der Bw. wird im erstinstanzlichen Erkenntnis festgestellt, sie sei finanzstrafbehördlich unbescholten und sorgepflichtig für zwei Kinder.

Seit 1. Oktober 1995 habe sie ein konzessioniertes Heurigenbuffet neben ihren Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft betrieben. Dabei habe sie als Abgabepflichtige vorsätzlich durch Abgabe richtiger Umsatz- und Einkommensteuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung von Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1999-2005 in Höhe von € 31.572,91 bewirkt sowie durch Nichtabgabe der Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt, sohin der Bestimmung des § 119 BAO zuwidergehandelt und dabei die Verwirklichung der jeweiligen finanzstrafrechtlichen Sachverhalte zumindest ernstlich für möglich gehalten und diese billigend in Kauf genommen.

Der Schaden sei mittlerweile zur Gänze gut gemacht.

Die Bw. habe sich in der Verhandlung vor dem Spruchsenat nur teilweise schuldig bekannt und dazu ausgeführt, dass bei der Zuschätzung hinsichtlich des Privatanteiles von lediglich 50% des nicht offiziellen Einkaufes auszugehen sei und habe dies wie folgt berechnet:

Sie habe eine sechsköpfige Familie (zusätzlich zu den zwei Kindern lebten auch die Eltern im Ausgedinge bei der Familie) und es sei hier ein Betrag von € 0, 50-1,50 pro Person und Tag zu veranschlagen, wobei dies schon niedrig angesetzt sei.

Zur Zuschätzung hinsichtlich des Rohaufschlages werde festgehalten, dass diese je nach Artikel variere und die Bw. habe sich zur Vermeidung eines weiteren Verfahrens auf einen durchschnittlichen Rohaufschlag von 125% geeinigt.

Für das Finanzstrafverfahren müsse jedoch deutlich weniger angenommen werden, wobei als Beispiel angeführt worden sei, dass der Rohaufschlag z.B. bei einem Strudel ca. 50% betrage, bei einem Schnitzel jedoch viel mehr – hier verwende die Bw. beispielsweise pro Schnitzel ein ganzes Ei.

Nach den Berechnungen der Bw. würde sich somit für den gesamten Prüfungszeitraum eine Verkürzung von Umsatzsteuer in Höhe von € 998,85 und Einkommensteuer in Höhe von € 2.886,65 ergeben. Die Bw. habe dem Spruchsenat ihre Berechnungsvariante vorgelegt.

Dazu sei festzuhalten, dass die Feststellungen zum objektiven Sachverhalt aufgrund des diesbezüglich abgelegten faktischen Geständnisses, das im Einklang mit den Ergebnissen des Strafverfahrens stehe, getroffen hätten werden können. Als erfahrene Inhaberin eines

Heurigenbuffet (seit 1995) und daher im Wirtschaftsleben stehende Person sei von der Kenntnis der bestehenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen (subjektive Tatseite) jedenfalls auszugehen.

Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ergebe sich aus den nachvollziehbaren Ermittlungen des Finanzamtes Baden Mödling, die als qualifizierte Vorprüfung dem Verfahren zugrunde zu legen seien. Die diesbezüglichen Ausführungen der Bw. bzw. ihrer Verteidigerin seien durch die objektiv dargelegten Berechnungsmethoden, die insbesondere in der Verhandlung vom 16. November 2010 durch die Zeugin K. bis ins kleinste Detail geschildert worden seien, klar widerlegt. Es habe bei der Aussage der Zeugin keine Anzeichen dafür gegeben, dass sie als Vertreterin des Finanzamtes der Bw. in irgendeiner Art und Weise schaden wollte, indem sie beispielsweise innerhalb ihres Ermessensspielraumes immer nur von der höchsten Berechnungsmethode ausgegangen sei. Im Gegenteil habe die Prüferin nachvollziehbar dargelegt, dass sie die von der Bw. angeführten Argumente (sechsköpfige Familie etc.) bereits von ihr berücksichtigt worden seien; bei der Berechnung des Rohaufschlages sei sie sogar zugunsten der Bw. nicht von den im Finanzamtsbereich üblichen 160% ausgegangen und habe lediglich den von der Bw. vorgeschlagenen Wert von 125% angenommen.

Ebenso verhalte es sich mit der von der Verteidigerin vorgelegten Berechnung der Verkürzungsbeträge und dem Einwand, dass hier Belege lediglich bis April 2005 vorliegen würden und der Rest zu hoch geschätzt worden wäre. Hier habe die Prüferin K. ebenso darlegen können, wie es zur Höhe der geschätzten Beträge gekommen sei, nämlich, dass gerade die Einkäufe 1-4/2005 annähernd so hoch gewesen seien, wie die Einkäufe für das gesamte Jahr 2004.

Zum Finanzvergehen nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG habe sich die Bw. in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat nicht schuldig bekannt und vorgebracht, dass beide Erklärungen 2006 zeitgerecht abgegeben worden seien. Dazu ergebe sich aus den zur Verfügung stehenden Unterlagen, dass der Bw. eine Nachfrist bis 30. April 2008 eingeräumt worden sei, ein neuerliches Ansuchen sei mit 2. Mai 2008 abgewiesen und eine neuerliche Nachfrist bis 30. Mai 2008 eingeräumt worden. Mit 30. Mai 2008 scheine nochmal eine Abweisung eines Fristverlängerungsansuchens (ohne Nachfrist) auf und es seien die betreffenden Erklärungen erst am 8. Juni 2008 elektronisch, somit zu spät, eingebracht worden.

Somit habe die Bw. sowohl objektiv als auch subjektiv die Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG und § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu verantworten.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd den bisherigen ordentlichen Lebenswandel der Bw., die vollständige Schadensgutmachung, das teils abgelegte Geständnis und die teilweise erfolgte Schätzung, als erschwerend hingegen den längeren Tatzeitraum an. Ausgehend von diesen Strafzumessungsgründen erscheine dem Spruchsenat die verhängte Geldstrafe schuld- und tatangemessen und es würden diese Strafzumessungserwägungen auch auf die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe zutreffen.

Die Kostenentscheidung gründe sich auf die bezogene Gesetzesstelle.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung der Bw. vom 2. Februar 2011, mit welcher in Bezug auf den Schuldspruch wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG die Höhe der der Bestrafung zugrunde gelegten Verkürzungsbeträge an Einkommen- und Umsatzsteuer 1999-2005 angefochten sowie in Bezug auf die der Bw. zur Last gelegte Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG das Vorliegen der subjektiven Tatseite in Abrede gestellt und die Einstellung des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens beantragt wird.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass nach der für die Veranlagungsjahre 1999-2006 durchgeführten Prüfung der Umsatz- und Einkommensteuer folgende Aufzeichnungsmängel vorlägen, welche nach Ansicht der Betriebsprüfung eine Schätzungsberechtigung vermitteln würden:

"Weder die Tagesberichte der elektronischen Waage, noch elektronische Erfassungsjournale wurden aufbewahrt. Die Tageslosung wird durch Zählung des Kassastandes am Tagesende abzüglich Kassastand Tagesanfang ermittelt; da die Gäste ausschließlich an der Buffetskassa bezahlen, wird somit jede Einnahme in die Kassa eingelegt; eine gesonderte Aufzeichnung und Aufbewahrung der einzelnen Losungen erfolgt nicht. Dies ist bei einem Heurigenbuffet (großer Andrang am Buffet wenig Personal, Kleinbeträge) mit realistischem Zeitaufwand auch nicht realisierbar, sodass viele Heurigenbetriebe dieser Problematik gegenüberstehen; Rohaufschläge für Speisen sehr gering; entsprechen nicht den tatsächlichen Verhältnissen; Vergleichsbetriebe im selben Ort würden wesentlich höhere Rohaufschläge ausweisen; ebenso seien die Einzelrohaufschläge bei diversen Speisen erheblich höher."

Aus diesen Punkten sei im Zusammenhang mit der XYproblematik (Barverkaufsrechnungen die nach Auswertung der XYdatei bestimmten Mitgliedskarten und damit bestimmten Kunden zugerechnet werden könnten), eine Schätzungsberechtigung abgeleitet worden. Schätzungen könnten für sich durchaus tragfähige Urteilsgrundlagen bilden und verhinderten daher grundsätzlich nicht die Annahme einer Abgabenhinterziehung. Dabei sei jedoch zu beachten,

dass im Gegensatz zum Abgabungsverfahren, wo der Steuerpflichtige, dessen Aufzeichnungen mangelhaft sind, das Risiko der Schätzungsungenauigkeit trage, im Finanzstrafverfahren die Finanzstrafbehörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung habe.

Eine Abgabenhinterziehung könne aufgrund einer Schätzung nur dann als erwiesen angenommen werden, wenn sich nach entsprechender Auseinandersetzung mit dem Vorbringen der Beschuldigten sagen lasse, dass eben jenes nach menschlichem Ermessen nicht richtig sein könne. Darüber hinaus könne allein ein Vorliegen von mangelnden Aufzeichnungen bzw. die Feststellung, dass gewisse Vorgänge nicht in die Buchhaltung aufgenommen worden seien, für sich allein nicht rechtfertigen, dass Verkürzungsvorsatz angenommen werden dürfe. An dieser Stelle sei darauf zu verweisen, dass das Finanzstrafverfahren, auch wenn es auf Grundlage einer Außenprüfung eingeleitet worden sei, von der Unschuldsvermutung geleitet sein müsse.

Im gegenständlichen Verfahren seien jedoch weder zur subjektiven noch zur objektiven Tatseite ausreichende Feststellungen getroffen worden. Im Gegenteil sei vom Vorliegen aller Tatbildelemente allein aufgrund der Vernehmung der Betriebsprüferin K. und der von ihr im Rahmen der Außenprüfung getroffenen Schätzungen ausgegangen worden.

Wie bereits ausgeführt, könne von solch einer Schätzung nur ausgegangen werden, wenn das Vorbringen der Bw. außerhalb der Lebenserfahrung liege. Es sei jedoch jedenfalls denkbar, dass ein Privatanteil bei XYeinkäufen in Höhe von € 0,50-1,50 pro Tag vorliege. Daraus ergebe sich auch der vermeintlich hoch eingeschätzte Privatanteil von 50% aus den Barverkäufen von XY. Aus diesen obigen Berechnungen ergebe sich dann ein durchschnittlicher täglicher Privatanteil von € 6,00 (für einen sechsköpfigen Haushalt, den die Bw. versorgt habe), was eben 50% der bei XY getätigten Bareinkäufe darstelle. Ebenso einleuchtend sei es, dass, nur weil beispielsweise Fisch auf der Speisekarte des Heurigenbuffets zu finden sei, dieser trotzdem von der Familie der Bw. auch privat konsumiert werden könne.

Darüber hinaus gehe auch die Kritik der Betriebsprüferin, dass nur zu den „Aussteckzeiten“ bei XY eingekauft worden sei, ins Leere. Die Bw. besorge nämlich hauptsächlich unverderbliche Lebensmittel wie beispielsweise Reis, Nudeln und ähnliches sowie Waren, die auch eingefroren werden können. Naheliegender Weise kaufe sie diese, wenn sie aus betrieblichen Gründen ohnehin zu XY fahren müsse. Dies sei insbesondere einleuchtend, als es sich bei der Bw. um eine voll im Berufsleben stehende Unternehmerin handle, die auch ihre

Zeit dementsprechend planen müsse und insbesondere, wie allgemein bekannt, die Anfahrtswege zu XY nicht mit denen zu einem lokalen Supermarkt vergleichbar seien.

Auch werde im Erkenntnis ausgeführt, dass die Bw. pro Schnitzel ein Ei verwende, und zwar in einem Zusammenhang, der darauf schließen lasse, dass der Spruchsenat den Ausführungen der Bw. keinerlei Glauben schenke. Auch hierzu seien keinerlei weitergehende Feststellungen getroffen worden. Denn obwohl im Abgabungsverfahren von Seiten der Bw. ein Rohaufschlag von 125% akzeptiert worden sei, um ein weiteres langwieriges und kostspieliges Verfahren zu vermeiden, beruhe auch dieser auf einer Schätzung der Betriebsprüferin und wäre daher im Finanzstrafverfahren von der Finanzstrafbehörde zu beweisen. Dazu sei im Rahmen der Betriebsprüfung eine umfassende und ausführliche Kalkulation vorgelegt worden, aus der sich ein Rohaufschlag von lediglich 117% ergebe. Auch hier würden die von der Bw. vorgelegten Rezepturen nicht außerhalb jedes Ermessens liegen. Es sei durchaus vorstellbar, dass für ein Schnitzel von entsprechender Größe ein ganzes Ei zur Herstellung der Panier verwendet werde. Darüber hinaus könne man es der Bw. keineswegs zum Vorwurf machen, wenn diese zur Herstellung ihrer Speisen nach Rezepturen vorgehe, die vom Rohstoffeinsatz theoretisch Optimierungsmöglichkeit böten. Es handle sich dabei um in der Praxis erprobte Rezepte. Der nachhaltige Erfolg ihres Heurigenbuffets gebe ihr genügend Berechtigung, weiterhin so zu kochen.

Der strafbestimmende Wertbetrag sei daher jedenfalls zu hoch angesetzt und müsse in einem neu durchzuführenden Beweisverfahren bestimmt werden. Die Richtigkeit der von der Betriebsprüferin angenommenen Schätzung sei dabei von der Strafbehörde zu beweisen, bevor sie einem neuerlichen Erkenntnis zugrunde gelegt werde.

Zusätzlich beruhe der ermittelte Fehlbetrag für 2005 auf gleich zwei Schätzungen und sei keinesfalls korrekt. XYeinkaufsdaten würden nur für die Monate 1-4/2005 vorliegen. Ausgehend von diesen Werten sei dann für das gesamte Jahr hochgerechnet worden. Im konkreten Fall sei diese Vorgangsweise aber nicht gerechtfertigt. Da die Bw. als Betreiberin eines Heurigenbuffets nur dann Umsätze mache, wenn auch "Ausgesteckt" sei, würden sich die Umsätze nicht gleichmäßig auf das Jahr verteilen. Im Jahr 2005 sei sieben Mal "Ausgesteckt" worden, davon drei Mal in den Monaten Jänner bis April, was bedeute, dass auch die geschätzten Verkürzungsbeträge dementsprechend angepasst werden müssten, was insgesamt den verkürzten Betrag auf unter € 30.000,00 verringere.

Der Bw. werde vorgeworfen, die Steuererklärungen 2006 nicht rechtzeitig eingebracht und damit unter Verletzung ihrer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht

die Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen zu haben. Bei näherer Lektüre der Unterlagen müsse sich jedoch folgendes Bild ergeben. Wie richtig im Erkenntnis des Spruchsenates festgestellt, sei das Ansuchen um Fristverlängerung am 30. Mai 2008 abgewiesen worden, also an einem Freitag. Daraus folge, dass der Abweisungsbescheid bei schnellstmöglichem Postlauf erst am 2. Juni 2008 (Montag) bei der Bw. eingelangt sein könne. In diesem Bescheid werde die unverzügliche Einbringung der Erklärungen gefordert. Unverzüglichkeit liege nach ständiger OGH-Rechtsprechung bei einem Zeitrahmen von wenigen Tagen bis zwei Wochen jedoch noch vor, im konkreten Fall habe die Bw. die Steuererklärungen am 8. Juni 2010, und damit jedenfalls noch fristwährend, da sogar noch in derselben Woche, eingebracht.

Das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates sei mit schwersten Feststellungsmängeln behaftet. Wären die eingewendeten Feststellungen getroffen worden, wäre das Erkenntnis zweifellos anders ausgefallen und sei daher aufzuheben. Die Sache sei zur neuerlichen Behandlung an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuverweisen.

Es werde die Aussetzung der Einhebung der Finanzstrafe in Höhe von € 9.163,00 beantragt, da diese, wenn der Berufung gefolgt werde, nicht mehr in der gegebenen Höhe festgesetzt werde.

Über die Berufung 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 § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt.

Gemäß § 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.

Abs. 2: Die Verjährungsfrist beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr, für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.

Abs. 3: Begeht der Täter während der Verjährungsfrist neuerlich ein Finanzvergehen, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist. Dies gilt nicht für fahrlässig begangene Finanzvergehen und für Finanzvergehen, auf die § 25 anzuwenden ist.

Abs. 5: Bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstraßbehörde zuständig ist, erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in Abs. 4 lit. c genannte Zeit verstrichen sind."

Zunächst ist seitens des Unabhängigen Finanzsenates festzustellen, dass hinsichtlich der angeschuldigten Abgabenhinterziehung an Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 1999 und 2000 absolute Verjährung der Strafbarkeit gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG eingetreten ist.

Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG begann die Verjährungsfrist jeweils mit tatbestandsmäßiger Vollendung der Abgabenhinterziehung (Erfolgseintritt), und zwar betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1999 am Tag der Zustellung der Erstbescheide vom 3. Juli 2000, mit welchen aufgrund der abgegebenen unrichtigen Steuererklärungen eine zu niedrige Abgabensatzsetzung erfolgte. Für das Jahr 2000 ergingen derart unrichtige Erstbescheide am 9. Juli 2001. Unter Zugrundelegung eines dreitägigen Postlaufes kann daher von einer Tatvollendung in Bezug auf Umsatz- und Einkommensteuer 1999 am 6. Juli 2000 sowie betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2000 am 12. Juli 2001 ausgegangen werden, sodass absolute Verjährung der Strafbarkeit am 6. Juli 2010 (für 1999) und am 12. Juli 2011 (für 2000) eingetreten ist.

Hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1999 war daher absolute Verjährung der Strafbarkeit bereits im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Erkenntnisses gegeben.

Es war daher in Bezug auf Umsatz- und Einkommensteuer 1999 und 2000 mit Verfahrenseinstellung gemäß § 136, 157 FinStrG iVm § 82 Abs. 3 lit. c FinStrG in Höhe der aus dem erstinstanzlichen Erkenntnis ersichtlichen und von der Finanzstraßbehörde erster Instanz mit Einleitungsbescheid vom 5. November 2008 angeschuldigten Beträge vorzugehen.

Dem Schuldspruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses liegen die Feststellungen einer mit Bericht vom 24. September 2008 abgeschlossenen Außenprüfung des gewerblichen Heurigenbuffetbetriebes der Bw. betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1999-2006 zugrunde.

Aus Tz. 1 dieses Berichtes über die Außenprüfung gehen materielle Mängel der Bücher und Aufzeichnungen dergestalt hervor, dass die Bw. neben offiziellen in den Aufzeichnungen erfassten Wareneinkäufen auch solche getätigt hat, die nicht erfasst wurden. Aufgrund dieses Splittings des Einkaufes wurde festgestellt, dass diese zusätzlich eingekauften Waren im Rahmen des Geschäftsbetriebes der Bw. weiterverkauft wurden, ohne die dadurch erzielten Erlöse in den offiziellen Aufzeichnungen des Betriebes zu erfassen.

Des Weiteren werden unter Tz. 2 des Betriebsprüfungsberichtes Aufzeichnungsmängel dahingehend festgestellt, dass im gesamten Prüfungszeitraum die Geschäftsfälle auf einer elektronischen Waage boniert und somit festgehalten wurden. Bei Verwendung einer elektronischen Waage mit Bonierung stellt die EDV-Dokumentation der täglichen Eingaben einen wesentlichen Bestandteil der Grundaufzeichnungen dar, welche von der Bw. im Rahmen der Betriebsprüfung nicht vorgelegt wurden. Die Nichtaufbewahrung der Tagesberichte und das Fehlen der elektronischen Erfassungsjournale, die abgabenrechtlich bedeutsame Abläufe dokumentieren, stellen einen Verstoß gegen die Bestimmungen der §§ 131 und 132 BAO dar und begründeten für sich allein bereits die Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde erster Instanz im Sinne des § 184 BAO.

Laut Tz. 3 des genannten Berichtes über die Außenprüfung betrug der nicht erfasste Wareneinkauf im Jahr 2001 € 1.945,81, 2002 € 2.510,71, 2003 € 4.242,88, 2004 € 3.143,26 und 1-4/2005 € 2.297,31. Der nachweislich für die Monate 1-4/2005 nicht erfasste Wareneinkauf wurde im Rahmen der Außenprüfung auf einen Jahresbetrag von € 6.891,93 aliquot hochgerechnet, zumal die Prüferin von gleichbleibenden Verhältnissen auch für die Monate 5-12/2005 ausging.

Aufgrund der Einwendungen der Bw. im Abgabenverfahren wurde im Rahmen der Außenprüfung ein privater Anteil an diesen nicht erfassten XYeinkäufen in Höhe von 20% in Abzug gebracht, also 80% davon der kalkulatorischen Ermittlung der verkürzten Umsätze zugrunde gelegt.

Unter Tz. 4 stellte die Betriebsprüferin im Bericht über die Außenprüfung weiters fest, dass im gesamten Prüfungszeitraum ein zu geringer Rohaufschlag erklärt wurde. Laut unbedenklicher Zeugenaussage der Betriebsprüferin K. vor dem Unabhängigen Finanzsenat im Beschwerdeverfahren gegen den Einleitungsbescheid vom 21. September 2009 hat die Bw. in den tatgegenständlichen Zeiträumen einen durchschnittlichen Rohaufschlag von 90-110% erklärt, wobei die branchenüblichen Rohaufschläge bei 140-170% gelegen sind. Für das Prüfungsjahr 2004 wurde durch die Betriebsprüfung eine kalkulatorische Verprobung vorgenommen, wobei ein richtiger Rohaufschlag ermittelt wurde. Die Bw. erhielt im Zuge des Prüfungsverfahrens die Möglichkeit dazu Stellung zu nehmen. In der seitens der Bw. vorgelegten Gegenkalkulation wurde von dieser bzw. ihrer steuerlichen Vertretung ein Rohaufschlag in Höhe von 122% errechnet. Damit hat die Bw. auch selbst das Vorliegen gravierender Kalkulationsdifferenzen dem Grunde nach einbekannt. Aufgrund fehlerhafter Einkaufspreise ist die Betriebsprüfung im Rahmen ihrer Schätzung von einem Rohaufschlag von 125% ausgegangen und hat diesen sowohl auf die von der Bw. erklärten Wareneinkäufe

als auch auf die aufgedeckten Schwarzeinkäufe von der Fa. XY angewendet und auf dieser Basis die verkürzten Umsätze bzw. Gewinne und die daraus resultierenden Nachforderungen an Umsatz- und Einkommensteuer im Wege einer Rohaufschlagskalkulation ermittelt.

Die Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen hindert zwar grundsätzlich die Annahme einer Abgabenhinterziehung nicht, jedoch trägt die Finanzstraßbehörde 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 und Mängel der Aufzeichnungen festzustellen waren, für sich alleine nicht, Verkürzungsvorsatz anzunehmen, weil es vielmehr der Feststellung bedarf, welche finanzstrafrechtlich zu verantwortenden Vorgänge zu den festgestellten Abgabenverkürzungen geführt haben (VwGH 7.7.2004, 2003/13/0171).

Bedenkt man im gegenständlichen Fall, dass die branchenüblichen Rohaufschlagssätze bei einem Heurigenbuffet im Bereich von 140-170% liegen und den Einwendungen der Bw. weitestgehend entsprechend im Prüfungsverfahren bei der gegenständlichen Schätzung ein Aufschlagssatz von 125% angewendet wurde, so liegt nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates im gegenständlichen Fall eine sehr vorsichtige Schätzung vor, die sämtlichen Einwendungen der Bw. schon dadurch Rechnung trägt, dass sie weit (zumindest 15%) unter dem branchenüblichen Gesamtrohaufschlag liegt. Dies obwohl es sich im gegenständlichen Fall um einen Heurigenbetrieb in guter Lage handelt.

Der Unabhängige Finanzsenat hat sich mit den Einwendungen der Bw. in Bezug auf die zugrunde liegende Schätzung bereits einmal ausführlich im Beschwerdeverfahren gegen den Bescheid über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens befasst. Es wird daher zu den Einwendungen in Bezug auf die Höhe der Schätzung auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 22. Oktober 2009, GZ. FSRV, verwiesen.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass bei Ansatz eines branchenüblichen Rohaufschlages auf den gesamten (erklärten und nicht erklärten) Wareneinsatz das Mehrergebnis aufgrund der Betriebsprüfung weit höher ausgefallen wäre, was zeigt, dass den Einwendungen der Bw. in Bezug auf die Schätzung insgesamt mehr als ausreichend entgegen gekommen wurde.

Wenn die Bw. in der gegenständlichen Berufung vorbringt, dass ein Privatanteil bei den Metroeinkäufen von € 0,50-1,50 pro Tag jedenfalls denkbar sei und ein 50%iger Privatanteil

aus einem Eigenverbrauch von € 6,00 für die sechsköpfige Familie resultieren würde, so ist diesem Vorbringen zu begegnen, dass es sich bei den nicht erklärten Wareneinkäufen häufig um Anschaffungen in nicht haushaltskonformen Großmengen handelt, wobei zumeist Produkte eingekauft wurden, die auch offiziell für das Heurigenbuffet eingekauft wurden und diese Einkäufe im zeitlichen Zusammenhang mit den Öffnungszeiten des Heurigenbetriebes erfolgten. Folgte man dem Vorbringen der Bw. z.B. betreffend des in Großmengen erfolgten Reiseinkaufes, so würde sich, wie bereits in der Beschwerdeentscheidung vom 22. Oktober 2009 ausgeführt, der Durchschnittskonsum jedes Mitgliedes der sechsköpfigen Familie bei mehr als dem Dreifachen des durchschnittlichen Pro-Kopf-Verbrauches in Österreich liegen, was ebenfalls unwahrscheinlich erscheint.

Zwar liegt es im Bereich der Lebenserfahrung, dass ein Privatanteil von € 0,50-1,50 pro Tag und Person anfallen kann, doch ist dieser Einwand nicht geeignet, insgesamt die dargestellten Feststellungen der Betriebsprüfung und das Ergebnis der fundierten und vorsichtigen Schätzung, die im Wesentlichen aus der vorgelegten Eigenkalkulation der Bw. beruht, zu entkräften.

Wenn in der gegenständlichen Berufung eingewendet wird, die von der Bw. vorgelegten Rezepturen würden nicht außerhalb jeden Ermessens liegen und es sei durchaus vorstellbar, dass für ein Schnitzel entsprechender Größe ein ganzes Ei zur Herstellung der Panier verwendet werde, dem jedoch die Betriebsprüferin in ihrer Zeugenaussage vom 21. September 2009 widerspricht, zumal derartige Rezepturen unglaublich seien und unglaubliche Portionsgrößen von der Bw. behauptet werden würden (eine Gurke für eine Portion), so ist dazu auszuführen, dass derartige Behauptungen der Bw. eher der Lebenserfahrung widersprechen und daher für die Richtigkeit der zugrundeliegenden Schätzung sprechen.

Insgesamt können jedoch die Einwendungen der Bw. nach dem Gesamtbild der Verhältnisse das Ergebnis der zugrunde liegenden Schätzung nicht erschüttern und in Frage stellen. Wie bereits angeführt, wurden nach Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates den Einwendungen der Bw. insgesamt durch Anwendung eines weit unter den branchenüblichen Sätzen liegenden Rohaufschlages mehr als berücksichtigt, weswegen mit Sicherheit davon ausgegangen werde, dass zumindest die der erstinstanzlichen Bestrafung zugrunde gelegten Verkürzungsbeträge an Umsatz- und Einkommensteuer 2001-2005 tatsächlich angefallen sind und daher zweifelsfrei als erwiesen angenommen werden können.

Berechtigt ist jedoch nach Ansicht des erkennenden Berufungssenates der Einwand der Bw. zur zugrundeliegenden Schätzung für das Jahr 2005. Die Bw. bringt vor, XYeinkaufsdaten seien nur für die Monate 1-4/2005 vorgelegen und ausgehend von diesen Werten sei durch die Betriebsprüfung auf das gesamte Jahr hochgerechnet worden. Diese Vorgangsweise sei deswegen nicht berechtigt, da Umsätze nur zu den Öffnungszeiten erzielt worden seien und diese könnten nicht gleichmäßig auf das ganze Jahr verteilt werden. Im Jahr 2007 sei sieben Mal ausgesteckt gewesen, davon dreimal in den Monaten 1-4/2005, was bedeute, dass auch die geschätzten Verkürzungsbeträge dementsprechend angepasst werden müssten.

Diesem Vorbringen hat der Unabhängige Finanzsenat im Rahmen der gegenständlichen Berufungsentscheidung dadurch Rechnung getragen, dass der Neuberechnung der Verkürzungsbeträge ein verkürzter Wareneinkauf XY unter Berücksichtigung eines 20%igen Privatanteiles in Höhe von € 1.837,85 für drei Heurigenöffnungsperioden zugrunde gelegt wurde. Dieser Betrag hochgerechnet auf sieben Heurigenöffnungszeiten im Jahr 2005 ergibt einen verkürzten Wareneinkauf der Fa. XY in Höhe von € 4.288,31 gegenüber einem von der Betriebsprüfung festgestellten in Höhe von € 5.513,54. Unter Anwendung des von der Betriebsprüfung festgestellten Rohaufschlages von 125% ergibt sich daraus eine Minderung des Nettoumsatzes von € 2.757,54 und daraus resultierend eine Minderung der Umsatzsteuerverkürzung 2005 in Höhe von € 275,74.

Ebenso ergibt sich auf Basis dieses berechtigten Einwandes eine Minderung des verkürzten Gewinnes 2005 um € 1.419,00 und daraus folgend des strafbestimmenden Wertbetrages an Einkommensteuer 2005 um € 543,95. In Höhe dieser Differenzbeträge war daher mit Verfahrenseinstellung zugunsten der Bw. vorzugehen.

Zum Einwand der Bw. in Bezug auf die vom Spruchsenat der Bestrafung zugrunde gelegte Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG wegen vorsätzlicher Nichtabgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2006 ist zunächst da auszuführen, dass entgegen den Berufungsausführungen sehr wohl eine Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht dahingehend erfolgt ist, dass die betreffenden Steuererklärungen nicht innerhalb der von der Abgabenbehörde gesetzten Frist bis längstens 30. Mai 2008 abgegeben wurden. Insoweit wird jedoch zugunsten der Bw. aufgrund der Geringfügigkeit der Fristversäumnis und des Umstandes, dass die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2006 im Rahmen der Quotenregelung durch die steuerliche Vertretung eingereicht wurden, eine vorsätzliche Handlungsweise der Bw. im Zweifel nicht als erwiesen angenommen, zumal nach dem Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung die

Gründe für die verspätete Abgabe in der Arbeitsbelastung der Steuerberatungskanzlei und nicht in der verspäteten Übermittlung der Unterlagen durch die Bw. gelegen sind.

Zur subjektiven Tatseite der der Bw. zur Last gelegten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. a FinStrG ist auszuführen, dass diese sowohl in der (nicht strafbefreienden) Selbstanzeige vor Beginn der zugrunde liegenden Außenprüfung als auch im erstinstanzlichen Finanzstrafverfahren eine dem Grunde nach geständige Rechtfertigung abgelegt und lediglich die Höhe der auf Basis einer Schätzung ermittelten Verkürzungsbeträge bekämpft hat.

Aufgrund der vorliegenden materiellen Mängel der Aufzeichnungen in Form einer nachgewiesenen Wareneinsatz- und Umsatzverkürzung sowie aufgrund der darüber hinaus festgestellten gravierenden Kalkulationsdifferenzen im Zusammenhalt mit der Nichtaufbewahrung von Grundaufzeichnungen (Tz. 2 des zugrunde liegenden Berichtes über die Außenprüfung) kann im gegenständlichen Fall ohne jeden Zweifel vom Vorliegen einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG auch in subjektiver Hinsicht ausgegangen werden.

Aufgrund der teilweisen Verfahrenseinstellung war mit einer Strafneubemessung vorzugehen.

Entsprechend der Bestimmung des § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Beschuldigten zu berücksichtigen sind.

Ausgehend von einem auf endgültige Abgabenvermeidung gerichteten Vorsatz und somit von einem hohen Grad des Verschuldens sah der Unabhängige Finanzsenat bei der Strafneubemessung als mildernd die bisherige finanzstrafbehördliche Unbescholtenheit der Bw., ihre dem Grunde nach abgelegte geständige Rechtfertigung, die volle Schadensgutmachung sowie das längere Zurückliegen der Taten bei zwischenzeitigem Wohlverhalten der Bw., als erschwerend hingegen die Fortsetzung des deliktischen Verhaltens über einen Zeitraum von fünf Jahren an.

Zu dem gemäß § 23 Abs. 3 FinStrG bei der Bemessung der Geldstrafe zu berücksichtigenden persönlichen Verhältnisse und zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Bw. wird festgestellt, dass diese Sorgepflichten für zwei Kinder und Ausgedingsverpflichtungen für zwei Pensionisten hat und ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als geordnet und gut anzusehen ist (jährlichen Einkommen ca. € 17.000,00, an persönlichen Vermögen ist die Betriebsliegenschaft und auch das Hälfteeigentum an den zum landwirtschaftlichen Betrieb gehörigen Weingärten zu nennen).

Ausgehend von diesen Strafzumessungserwägungen erweist sich nach Dafürhalten des erkennenden Berufungssenates die aus dem Spruch der gegenständlichen Entscheidung ersichtliche nach unten angepasste Geldstrafe tat- und schuldangemessen.

Auch die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit zu bemessende Ersatzfreiheitsstrafe entspricht dem festgestellten Verschulden unter Berücksichtigung der genannten Milderungsgründe und des Erschwerungsgrundes.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG in Verbindung mit § 265 Abs. 1p FinStrG in der Fassung der Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, BGBl I 104/2010, war aus Anlass der Berufung der Kostenausspruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses auf € 500,00 (statt bisher € 363,00) zu erhöhen. Die Bemessung der Kosten des Strafverfahrens ist vom Verböserungsverbot des § 161 Abs. 3 FinStrG nicht erfasst (vgl. VwGH vom 24.1.1956, Slg 1736/54 und Kommentar Fellner, Rz. 12 zu § 161 FinStrG, sowie Reger/Hacker/Kneidinger „Das Finanzstrafgesetz mit Kommentar und Rechtsprechung“, Rz. 23 zu § 161 FinStrG).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. Dezember 2011