



## **Beschwerdeentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 3, HR Dr. Michaela Schmutzer, in der Finanzstrafsache gegen E.H., vertreten durch Unger Wirtschaftstreuhand GesmbH, 1220 Wien, Hirschstettner Straße 19-21, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde der Beschuldigten vom 4. März 2008 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Wien 8/16/17, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 4. Februar 2008, StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

Aus Anlass der Beschwerde wird der Einleitungsbescheid amtswegig wegen Unzuständigkeit der Verwaltungsbehörde aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 4. Februar 2008 hat das Finanzamt Wien 8/16/17 als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen die Beschwerdeführerin (Bf.) zur StrlNr. 1 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass diese im Amtsreich des Finanzamtes Wien 8/16/17 vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO, nämlich durch die Abgabe inhaltlich unrichtiger Steuererklärungen Verkürzungen an Umsatz- und Einkommensteuer 1999 bis 2005 in noch

festzustellender Höhe bewirkt und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen habe.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte, fälschlich als Berufung bezeichnete, Beschwerde der Beschuldigten vom 4. März 2008, in welcher vorgebracht wird, dass die Auswertung des bei der Firma x beschafften Datenmaterials in keiner Weise eine Zurechnung irgend einer Barverkaufsrechnung an einen bestimmten Unternehmer zulasse. Es werde dazu auf die umfangreichen Stellungnahmen der Firma x und der Kollegenschaft verwiesen. Aus diesen Stellungnahmen gehe eindeutig hervor, dass die Zuordnung durch die Finanzverwaltung aufgrund falscher bzw. nicht schlüssiger Annahmen erfolgt sei. Es könne daher seitens der Finanzverwaltung weder bewiesen werden, dass die vorgehaltenen Einkäufe im gegebenen Fall tatsächlich von der Bf. durchgeführt wurden, noch dass es sich bei den etwa doch durchgeführten Einkäufen nicht um solche, die zur Deckung der privaten Lebensbedürfnisse notwendig seien, handle.

Da der objektive Tatbestand nicht gegeben sei, müsse auf die subjektive Tatseite nicht eingegangen werden.

Es werde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die ersatzlose Aufhebung des Bescheides beantragt.

#### ***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 nach einer Mitteilung im Zuge einer laufenden Betriebsprüfung vom 4. Februar 2008, dass der Verdacht bestehe, dass unbare Erlöse nicht vollständig ins Rechenwerk aufgenommen worden seien, ein Finanzstrafverfahren eingeleitet.

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.

Mit Bericht vom 3. September 2008 wurde nunmehr die für die Jahre 1999 bis 2005 abgehaltene Betriebsprüfung abgeschlossen. Sie hat zu folgenden, strafrechtlich zu würdigenden Feststellungen geführt:

### **„Tz. 1 Mängel der Aufzeichnungen“**

Im Zuge der Außenprüfung wurden folgende Mängel der Aufzeichnungen festgestellt: Die Grundaufzeichnungen für die Losungsermittlung des Gastes (tägliche Kassastände) wurden nicht aufbewahrt bzw. nicht vorgelegt. Die Analyse der aufgezeichneten Gasteslosungen ergab das Auftreten von relativ vielen, nicht mehr mit Zufälligkeiten erklärbaren Tageslosungsbeträgen, die zweimal oder öfter in einem Jahr vorkommen (im Jahr 1999 kommen 57 Beträge, im Jahr 2000 58 Beträge, 2001 69 Beträge, 2002 57 Beträge, 2003 52 Beträge, 2004 59 Beträge und 2005 54 Beträge mehrfach vor, wobei einzelne Bruttotageslosungsbeträge in einem Jahr bis zu fünf Mal aufscheinen). Es besteht daher die begründete Vermutung, dass die aufgezeichneten Losungen nicht die tatsächlich erzielten Losungen sind, sondern verkürzte und/oder frei erfundene Beträge. Eine durchgeführte Endziffernanalyse der Tageslosungen des Gastes ergab für den gesamten Prüfungszeitraum eine hohe Wahrscheinlichkeit für nicht zufällig ermittelte Tageslosungen. Nichterfassung von Wareneinkäufen (Fa. x), daher ist die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen nicht gegeben.

Die Aufteilung der Losung in 10 und 20%ige Umsätze erfolgte durch nachträgliche Trennung der Entgelte nach dem Wareneinkauf, es liegt jedoch weder ein Antrag noch eine schriftliche Bewilligung durch das Finanzamt vor, daher war diese Form der Aufteilung der Entgelte nicht zulässig.

Nichterfassung von Kreditkarten- und Bankomatkarteneinnahmen sowie von Bareinnahmen (insbesondere von Nächtigungserlösen der Hotelpension).

Die Abrechnungsjournale der Bankomat- und Kreditkartenkassa wurden nicht vorgelegt.

Aufzeichnungen über Zimmerreservierungen und Zimmerbuchungen wurden nicht vorgelegt.

Die aufgezeigten Mängel in den vorliegenden Grundaufzeichnungen geben begründeten Anlass, die materielle Richtigkeit in Zweifel zu ziehen (§ 163 BAO). Eine Buchführung, die als materiell richtig beurteilt werden soll, muss grundsätzlich tatsächlich passiv verprobungs- und überprüfungsfähig sein. Ist die Grunddatenebene nicht vollständig vorhanden, besteht für den Prüfer keine Möglichkeit, zu Aussagen über die materielle Richtigkeit zu kommen, weil er der Prüfverpflichtung gar nicht nachkommen kann. Überdies sind nach § 163 BAO Bücher und Aufzeichnungen, die den (Form-) Vorschriften des § 131 entsprechen, nur dann der Abgabenerhebung zu Grunde zu legen, wenn kein begründeter Anlass gegeben sei, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Die vorgelegten Aufzeichnungen waren aufgrund der aufgezeigten formellen Mängel und sachlichen Unrichtigkeiten nicht zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen geeignet, die Bemessungsgrundlagen waren gern. § 184 BAO zu schätzen.

## **Steuerliche Feststellungen**

### **Tz.2 Kalkulation- Wareneinkauf**

Im Rahmen von Ermittlungen der Finanzverwaltung bei der Firma x wurde umfangreiches Datenmaterial bezüglich Art der Verkäufe an Kunden sichergestellt. Es wurde festgestellt, dass neben offiziellen Verkäufen an bestimmte Kunden auch viele Verkäufe ohne Nennung des Empfängers ("Barverkaufsrechnungen") getätigt wurden. Durch die Auswertung des Datenmaterials konnten diese Verkäufe bestimmten Kunden zugeordnet werden, so auch dem geprüften Unternehmen. Dass vom Unternehmen der Bf. Bareinkäufe ohne Empfängernennung auf der Rechnung bei der Firma x getätigt wurden, ist durch einen Wareneinkauf vom 20.5.2005 belegmäßig nachgewiesen. Diese Barverkaufsrechnung ohne Empfängernennung wurde als Wareneinkauf erfasst. Neben diesem Einkauf mit Barverkaufsrechnung ohne Empfängernennung erfolgte am gleichen Tag in einem engen Zeitabstand auch ein Einkauf mit "normaler" Rechnung mit Empfängernennung. Die Zuordnung der Barverkäufe an das geprüfte Unternehmen- die in den Aufzeichnungen bisher unberücksichtigt geblieben sind - wurde dadurch bestätigt. Dem steuerlichen Vertreter wurde sowohl eine Gesamtaufstellung sämtlicher Bareinkäufe ohne Empfängernennung als auch eine Aufstellung, in der die Zurechnung zu Gasthaus, Frühstück Hotel, privat bzw. Geschenke erfolgte, überreicht.

In den Abrechnungsjournalen der Kreditkartenunternehmen fanden sich auch kleinere Beträge (unter dem billigsten Zimmerpreis) und unrunde Beträge (mit Cent, die Zimmerpreise lauteten jeweils auf ganze Euro), die offensichtlich dem Gasthaus zuzuordnen waren. Da aus den

vorgelegten Lösungsaufzeichnungen nur eine Lösungssumme pro Tag (ermittelt durch Kassasturz) ersichtlich war und keine weiteren Aufzeichnungen vorgelegt wurden, war eine Überprüfung, ob diese unbaren Zahlungen in den Tageslösungen enthalten sind, nicht möglich.

Aufgrund der festgestellten, bisher nicht als Wareneinkauf erfassten Wareneinkäufe von der Fa. x, die anhand der Auswertungen dem Unternehmen der Bf. zugeordnet werden konnten, wurden unter Heranziehung der erklärten Rohaufschläge entsprechende Erlöshinzurechnungen vorgenommen, wobei die nicht erklärten Wareneinkäufe - Lebensmittel und Getränke, die dem Betrieb des Gasthauses zuordenbar waren – als zusätzliche Betriebsausgaben berücksichtigt wurden. Ebenso wurden Einkäufe, die für die Zubereitung des Frühstücks (welches im Zimmerpreis inkludiert ist) Verwendung fanden sowie div. Verbrauchsmaterial (Reinigungs-, Verpackungsmaterial und ähnliches) als zusätzliche Betriebsausgaben berücksichtigt. Die dem Privatbedarf bzw. nicht eindeutig dem Gasthaus zuordenbaren Waren wurden zuvor ausgeschieden.

Die auf die hinzugerechneten Wareneinkäufe entfallenden Vorsteuerbeträge stellen keine abziehbare Vorsteuer dar, da keine ordnungsmäßigen Rechnungen vorlagen. Die Wareneinkäufe wurden daher mit dem Bruttopreis als Betriebsausgaben in Abzug gebracht. Die dem Gasthaus zugeordneten Lebensmittel- und Getränkeeinkäufe wurden entsprechend des Einkaufsverhältnisses von Waren mit Normalsteuersatz und ermäßigtem Steuersatz aufgeteilt, die solcherart ermittelten zusätzlichen Wareneinkäufe mit den erklärten Rohaufschlägen für Küche bzw. mit dem Gesamtrohauflschag hochgerechnet und als zusätzliche Erlöse den erklärten Umsätzen und Erlösen hinzugerechnet.

### **Tz. 3 Nächtigungserlöse**

Aufgrund von Erhebungen (Einhaltung von Kontoauszügen nach Einleitung des Strafverfahrens) bei sämtlichen Kreditkartenunternehmen wurde im Zuge der Außenprüfung festgestellt, dass die unbaren Bankeingänge der Jahre 1999 bis 2003 bisher erlösmäßig nicht und der Jahre 2004 und 2005 nur zum Teil erfasst wurden (in Form von berichtigten Erklärungen). Die Erlösaufzeichnungen für den gesamten Prüfungszeitraum umfassten ausschließlich Barerlöse sowie Zahlungen von Kunden auf das betriebliche Bankkonto. Die Überweisungen der Kreditkartenunternehmen für abgerechnete Bankomat- und Kreditkartenzahlungen der Gäste erfolgte auf ein Bankkonto lautend auf F.M.. Für die Jahre 2004 und 2005 wurde im Zuge einer beantragten Wiederaufnahme des Verfahrens ein Teil der unbaren Eingänge (rund 1/3 der gesamten unbaren Eingänge) als Umsatz- und Erlöshinzurechnungen nachträglich erklärt.

Die Überprüfung der Zimmerreservierungen von Hotelgästen beim Wiener Tourismusverband durch Gegenüberstellung der Reservierungen mit den gebuchten Nächtigungserlösen ergab, dass teilweise keine Übereinstimmung mit den gebuchten Nächtigungserlösen gegeben war. Einerseits wurde die Abgleichung anhand des Namens des reservierenden Hotelgastes (wenn der Name auf dem Paragon vermerkt war) bzw. andererseits über den Nächtigungspreis durchgeführt.

Da vom geprüften Unternehmen weder Unterlagen über Zimmerreservierungen noch die Abrechnungsjournale der Bankomat- und Kreditkartenkassa oder sonstige Unterlagen, die auf die Anzahl der Nächtigungen und der Nächtigungserlöse hätten schließen lassen, vorgelegt wurden, wurden anhand der Außenprüfung zur Verfügung stehenden Unterlagen die durch Gegenüberstellung der Bankomat- und Kreditkarteneingänge sowie Reservierungen und der verbuchten Nächtigungserlöse bisher nicht erfassten Nächtigungserlöse ermittelt und zu den erklärten Umsätzen und Betriebserfolgen hinzugerechnet.

Da für die Jahre 1999 bis 2001 (für VISA auch für 2002) nur die jeweiligen Jahressummen der Gutschriften der Kreditkartenunternehmen vorlagen, wurde unter Heranziehung der Verkürzungsfaktoren der Jahre 2003 bis 2005 die nicht erklärten unbaren Einnahmen der Jahre 1999 bis 2002 ermittelt. Ebenso wurde der durchschnittliche Verkürzungsfaktor der Jahre 2002 bis 2005, der durch Gegenüberstellung der Reservierungslisten (Buchungen beim Wiener Tourismusverband) und der als Erlös erfassten Nächtigungen als Grundlage für die Erlöshinzurechnungen der Jahr 1999 bis 2001 herangezogen.

Dem Einwand, dass sämtliche Bankomat- und Kreditkartenzahlungen als Barerlös erfasst worden sind, wurde insofern Rechnung getragen, als nicht sämtliche Bankomat- und Kreditkartenzahlungen als zusätzliche Erlöse behandelt wurden, sondern nur diejenigen, die keine Deckung in den erklärten Barerlösen fanden bzw. die nicht im zeitlichen Zusammenhang mit den erklärten Barerlösen standen, d.h. es wurden die unbaren Zahlungen und die einzelnen Nächtigungsentgelte lt. Reservierungslisten vom Wiener Tourismusverband den erklärten Nächtigungserlösen (lt. Paragons) chronologisch geordnet gegenübergestellt. Von den unbaren Zahlungsbeträgen, die innerhalb der dem Nächtigungsentgelt entsprechenden Nächtigungsdauer Deckung mit einem bereits erfassten Nächtigungserlös fanden, wurde angenommen, dass für diese Beträge ein Paragon ausgestellt und diese bereits als Barerlös erfasst wurden. Diese wurden nicht als Erlöshinzurechnung behandelt. Ebenso wurden Beträge, die bestimmten Gästen aufgrund der Angabe des Namens auf dem Paragon zugeordnet werden konnten, nicht als zusätzliche Erlöse hinzugerechnet. Von der Außenprüfung wurde somit berücksichtigt, dass einige Bankomat- und Kreditkartenzahlungen als Barerlöse aufgezeichnet wurden.

Die direkt beim Wiener Tourismusverband geleisteten Anzahlungen von Gästen wurden einerseits als Nächtigungserlös, andererseits als zusätzliche Betriebsausgabe (da diese auf die Provisionen angerechnet und bisher nur die um die Anzahlungen verminderten Buchungsprovisionen in Rechnung gestellt und als Ausgaben erfasst wurden) berücksichtigt.

Als zusätzliche Betriebsausgaben wurden die Spesen der Kreditkartenunternehmen mit einem Durchschnittsspesensatz in Höhe von 3 % der gutgeschriebenen Beträge berücksichtigt. Eine detaillierte Auflistung sämtlicher Beträge, die als Hinzurechnung behandelt wurden, wurde dem steuerlichen Vertreter im Zuge der Prüfung überreicht.

### **Tz. 5 Nicht abzugsfähige Vorsteuer**

In den Jahren 2000 und 2001 wurden vier Verträge über die Ablöse von Mietrechten abgeschlossen. Die für die Ablösebeträge geltend gemachten Vorsteuerbeträge sind nicht abzugsfähig, da die Vertragspartner keine Unternehmer i. S. des § 2 UStG waren und daher die Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 UStG nicht gegeben waren.

Diese nicht anerkannten Vorsteuerbeträge (2000: ATS 49.051,67 und 2001: ATS 100.000,00) stellen zusätzliche Betriebsausgaben dar und waren zu aktivieren sowie auf die Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben. Da für die von der Hausgemeinschaft M.N. und Mitbes. angemieteten Wohnungen der ermäßigte Steuersatz in Rechnung gestellt wurde, bei Vermietung von Gebäuden, die dem Mieter zum Betrieb eines Hotels dienen, aber der Normalsteuersatz zur Anwendung kommt, wurde die abziehbare Vorsteuer analog zur Umsatzerhöhung bei der Hausgemeinschaft angepasst.

### **Tz. 6 Zusätzliche Vorsteuer - Miete**

Da für die von der Hausgemeinschaft M.N. und Mitbes. angemieteten Wohnungen der ermäßigte Steuersatz in Rechnung gestellt wurde, bei Vermietung von Gebäuden, die dem Mieter zum Betrieb eines Hotels dienen, aber der Normalsteuersatz zur Anwendung kommt, wurde die abziehbare Vorsteuer analog zur Umsatzerhöhung bei der Hausgemeinschaft angepasst.

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 (VwGH vom 8.2.1990, Zi. 89/16/0201, VwGH v. 5.3.1991, Zi. 90/14/0207 und VwGH 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.*

Nach § 160 Abs. 2 FinStrG ist über Beschwerden ohne mündliche Verhandlung zu entscheiden, daher konnte dem diesbezüglichen Antrag in der Beschwerde nicht gefolgt werden.

Anders als in einem Berufungsverfahren, bei dem eine abschließende Bewertung eines Sachverhaltes vorzunehmen ist, stellt eine Beschwerdeentscheidung als Erledigung einer Anfechtung eines Einleitungsbescheides lediglich eine Momentaufnahme dar. Im Zeitpunkt der Entscheidung bestätigt der Rechtsmittelbearbeiter das Vorliegen eines begründeten Tatverdachtes. Dieser Tatverdacht kann im nachfolgenden Untersuchungsverfahren selbstverständlich auch wieder beseitigt werden.

Im Spruch eines Einleitungsbescheides muss das dem Beschuldigten zur Last gelegte Verhalten, das als Finanzvergehen erachtet wird, in groben Umrissen beschrieben werden. Die einzelnen Fakten müssen dabei nicht "bestimmt", somit nicht in den für eine Subsumtion relevanten Einzelheiten geschildert werden. In der Begründung des Einleitungsbeschlusses ist darzulegen, von welchem Sachverhalt die Finanzstrafbehörde ausgegangen ist und welches schuldhafte Verhalten dem Beschuldigten vorgeworfen wird. Der Verdacht muss sich sowohl auf den objektiven als auch auf den subjektiven Tatbestand erstrecken. Dabei ergibt sich aus der Bestimmung des § 161 Abs. 1 FinStrG, wonach die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz, sofern das Rechtsmittel nicht gemäß § 156 FinStrG zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden hat, dass für ihre Entscheidung, also auch für die Rechtsmittelentscheidung über eine Administrativbeschwerde gegen die Einleitung des Finanzstrafverfahrens, die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Erlassung ihrer Entscheidung maßgebend ist (Hinweis E 2. August 1995, 94/13/0282; E 21. Februar 1996, 95/14/0091; E 20. Juli 1999, 94/13/0059, VwGH 26.7.2006, 2004/14/0022).

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):

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).

Die Bestimmung des § 115 FinStrG nach § 157 FinStrG sind sinngemäß auf alle Rechtsmittelverfahren anzuwenden, daher ist im Rahmen des Beschwerdeverfahrens das Parteiengehör zu wahren, weswegen zunächst dem Bf. die Möglichkeit eingeräumt wurde nach Abschluss der abgabenbehördlichen Prüfung zu deren Ergebnissen im anhängigen Finanzstrafverfahren Stellung zu beziehen..

Nach einem Antrag auf Fristverlängerung vom 2. April 2009 brachte der steuerliche Vertreter am 16. April 2009 eine Stellungnahme zu den Ergebnissen der Betriebsprüfung ein. Herr F.M., der langjährige, am 4. Mai 2004 verstorbene Lebenspartner der Bf. habe das Heurigenlokal viele Jahre selbständig geführt. Nachdem er krankheitshalber den Betrieb nicht mehr habe bewirtschaften können, sei das Lokal im Jahr 1989 an die Bf. verpachtet worden, die in der Folge als Unternehmerin aufgetreten sei. Gleichzeitig sei die sukzessive Umwandlung des Mietwohnhauses in einen Pensionsbetrieb vorgenommen worden, wobei frei werdende Wohnungen an die Bf. als Betreiberin der Fremdenpension vermietet worden seien. Wie es in solchen Fällen allerdings leider öfter vorkomme, seien viele Entscheidungen weiterhin durch den Eigentümer des Hauses und vormaligen Betreiber des Lokals getroffen worden, da er sich immer noch als Chef gesehen habe. Er habe auch weiterhin einen Großteil der kaufmännischen Entscheidungen getroffen und die Einkäufe für das Heurigenlokal getätigt. Die Bf. habe sich um den Ablauf in der Fremdenpension gekümmert (Herrichten der Zimmer, Empfang der Gäste, Vergabe der Zimmerschlüssel, usw.) und daher kaum Zeit für andere Aufgaben gehabt.

Die Bf. habe die durch ihren Lebenspartner gekauften Waren auch nicht kontrolliert (was aber im Familienverband auch nicht üblich sei) und somit nicht feststellen können, welche Einkäufe nun für den Betrieb Verwendung fanden, bzw. welche eingekauften Waren für private Zwecke verwendet wurden.

Im Zuge der Betriebsprüfung sei dieser Umstand auch dargestellt und ausgeführt worden, dass die Finanzverwaltung mit dem zweifelhaften Versuch einer Zurechnung von Barkäufen aber keinen Beweis habe, einerseits ob die Einkäufe überhaupt der Bf. zuzurechnen, andererseits, ob die Waren im Betrieb verwendet worden seien und dadurch Umsatz- und somit Steuerverkürzungen stattgefunden haben.

Zu den angeblich nicht erfassten Nächtigungserlösen werde vorgebracht, dass Infolge der Kleinheit des Unternehmens nur eine Einnahmen- / Ausgabenrechnung geführt werde, alle Einnahmen aus dem Pensionsbetrieb seien wie Bareinnahmen erfasst worden. So auch die angeblich nicht erfassten Kreditkartenabrechnungen. Im Zuge der Betriebsprüfung habe sich der Prüfer Unterlagen von den Kreditkartenfirmen besorgt und dann, da eine genaue Zuordnung nicht möglich gewesen sei, zwar die Kartennummer und Beträge, nicht aber die zugehörigen Namen der Karteninhaber bekannt gegeben worden seien, durch Gegenüberstellung der Datumsangaben festgestellt, dass angeblich Nächtigungserlöse nicht erfasst worden seien. Im Zuge dieser Gegenüberstellung sei seitens der Prüfung nicht berücksichtigt worden, dass etwa Nächtigungserlöse mit einem zwar falschen Datum, aber doch erfasst worden seien. Es werde nicht bestritten, dass die Buchhaltung, nicht zuletzt auch durch die schon dargestellte Arbeitsüberlastung, wahrscheinlich nicht vollkommen ordnungsgemäß im Sinne des Gesetzes gewesen sei, die Nichterfassung von Nächtigungserlösen werde jedoch vehement bestritten.

Unabhängig von der Tatsache, dass einerseits die Einleitung einer Prüfung nach § 99 FinStrG für den Zeitraum von sieben Jahren in Ansehung der „feststellungen“ mehr als bedenklich sei, sei der Prüfer bei seinen Feststellungen offensichtlich zu der Meinung gekommen, dass er nun endlich einen „bösen Steuerhinterzieher“ gefunden habe. Er habe damit auch die allerdings gesetzlich geforderte Gesamtbeurteilung außer Acht gelassen. Denn in Ansehung der Qualität des Betriebes, der vorhandenen Schulden, der Art der Lebensführung, hätten bei einem Fachmann, der der Prüfer sicherlich sei, zumindest Zweifel aufkommen müssen, ob die rechnerisch ermittelten Beträge überhaupt stimmen könnten.

Es müsse, wie schon in der Berufung angeführt, in diesem Zusammenhang auch festgestellt werden, dass die Bf. und der steuerliche Vertreter nicht die Möglichkeit haben in diesem Fall die Unschuld zu beweisen, die Finanzverwaltung aber in Ansehung der vorhandenen

Unterlagen aber auch nicht beweisen könne, dass Abgaben infolge Nichterfassung von Nächtigungserlösen hinterzogen worden seien.

Zu den Vorsteuerbeträgen sei auszuführen, dass in den schriftlichen Ablösevereinbarungen auch die Umsatzsteuer angeführt sei. Warum diese Vereinbarung so getroffen worden sei, könne nicht mehr aufgeklärt werden. Vielleicht seien die Vertragsparteien der Meinung gewesen, eine Ablöse von Mietrechten sei umsatzsteuerpflichtig und hätten daher diesen Passus so abgefasst, wie er sei und nicht bedacht, dass es sich bei einem Teil der Vertragsparteien um Privatpersonen handle. Offensichtlich sei dieser Umstand auch beim Verbuchen in der Kanzlei bzw. bei der Erstellung des Jahresabschlusses und der Steuererklärungen nicht aufgefallen.

Der Finanzstrafbehörde erster Instanz wurde mit Schreiben vom 24. April 2009 die Stellungnahme des Vertreters zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht.

Eine Gegendarstellung wurde nicht eingebracht.

Die Nachforderungen nach der Betriebsprüfung ergeben abzüglich des finanzstrafrechtlich nicht relevanten Sicherheitszuschlages einen Gesamtbetrag von € 168.646,71.

*Gemäß § 53 Abs. 1 lit. b FinStrG ist das Gericht ist zur Ahndung von Finanzvergehen zuständig, wenn das Finanzvergehen vorsätzlich begangen wurde und der Wertbetrag, nach dem sich die Strafdrohung richtet (strafbestimmender Wertbetrag), 75.000 Euro übersteigt oder wenn die Summe der strafbestimmenden Wertbeträge aus mehreren zusammentreffenden vorsätzlich begangenen Finanzvergehen 75.000 Euro übersteigt und alle diese Vergehen in die örtliche und sachliche Zuständigkeit derselben Finanzstrafbehörde fielen. Zusammentreffen können nur Finanzvergehen, über die noch nicht rechtskräftig entschieden wurde.*

*Nach § 54 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde nach Einleitung des Finanzstrafverfahrens, wenn sie findet, dass für die Ahndung des Finanzvergehens das Gericht zuständig ist, das Strafverfahren nach den Bestimmungen des Dritten Unterabschnittes weiter zu führen und hievon den Beschuldigten und die gemäß § 122 dem Verfahren zugezogenen Nebenbeteiligten zu verständigen; Personen, die sich in vorläufiger Verwahrung oder in Untersuchungshaft der Finanzstrafbehörde befinden, sind dem Gericht zu übergeben. Zugleich ist das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren vorläufig einzustellen.*

*Gemäß § 64 Abs. 1 FinStrG haben die Finanzstrafbehörden haben ihre Zuständigkeit von Amts wegen wahrzunehmen.*

Die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz wurde nicht über eine vor Aktenvorlage vorgenommene vorläufige Einstellung des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens informiert und ein diesbezüglicher Schritt oder eine Verfahrensführung nach den Bestimmungen des Dritten Unterabschnittes des Finanzstrafgesetzes ist auch nicht aus den vorgelegten Akten ersichtlich. Daraus resultiert, dass sich die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz vorweg damit zu befassen hat, ob ein begründeter Tatverdacht in einer die

Zuständigkeit des Gerichtes übersteigenden Höhe eines strafbestimmenden Wertbetrages anzunehmen ist.

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).

Zur objektiven Tatseite ist auszuführen, dass für das Jahr 1999 am 31. Oktober 2000 Jahreserklärungen eingereicht wurden, die zu einer zu niedrigen bescheidmäßigen Abgabenfestsetzung am 9. November 2000 geführt haben.

Für das Jahr 2000 wurden am 30. April 2002 Jahreserklärungen eingereicht, die zu einer zu niedrigen Abgabenfestsetzung am 14. Juni 2002 führten.

Für das Jahr 2001 wurden am 16. April 2003 Jahreserklärungen eingebracht, die zu einer zu niedrigen Abgabenfestsetzung am 13. Mai 2003 führten.

Für das Jahr 2002 wurden am 9. Oktober 2003 Jahreserklärungen eingebracht, die zu einer zu niedrigen Abgabenfestsetzung am 21. November 2003 führten.

Für das Jahr 2003 wurden am 30. September 2004 Jahreserklärungen eingereicht, die zu einer zu niedrigen Abgabenfestsetzung am 12. Oktober 2004 führten.

Für das Jahr 2004 wurden am 3. April 2006 Jahreserklärungen eingereicht, die zu einer zu niedrigen Abgabenfestsetzung am 7. April 2006 führten.

Für das Jahr 2005 wurden am 7. Februar 2007 Jahreserklärungen eingereicht, die zu einer zu niedrigen Abgabenfestsetzung vom 9. Februar 2007 führten.

Es liegt somit in allen Jahren – wenn man den Feststellungen der Betriebsprüfung folgt – eine vollendete Abgabenverkürzung vor.

Diese Verkürzungen betreffen die Fakten Zuschätzungen auf Grund der Einkäufe bei der Firma x für das Heurigenlokal, nicht erfasste Nächtigungserlöse und Nichtanerkennung von Vorsteuern.

Zu den Nächtigungserlösen wird eine grundsätzliche Verantwortlichkeit der Bf. für die Führung des Hotelbetriebes und eine „nicht vollkommen ordnungsgemäße Buchführung“ eingestanden,

jedoch eingewendet, dass alle Einnahmen wie Bareinnahmen und sei es auch mit einem falschen Datum erfasst worden seien.

Dazu ist aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung (Auftragsbuchnummer 2, Seite 1234) zu ergänzen, dass ein Mittelwert von 58,7 % hinsichtlich bisher nicht erfasster Kredit und Bankomatkartenumsätze errechnet wurde und ein Mittelwert von 12,6% hinsichtlich nicht erfasster Umsätze aus Buchungen Wien Hotels. Die so errechnete Verkürzung der Nächtigungserlöse betrug in den Prüfungsjahren zwischen 16 und 22 Prozent.

Die Feststellungen dazu beruhen, wie bereits in der Stellungnahme des Vertreters ausgeführt wurde, auf Abfragen bei den Kreditkarteninstituten.

Bei Differenzen dieser Größenordnung ist von einem begründeten Tatverdacht, dass die Bf. als für abgabenrechtliche Belange des Unternehmens verantwortliche Wirtschaftstreibende die Abgabenverkürzung zumindest ernstlich für möglich gehalten hat, auszugehen. Wie die oben angeführte Textierung des Prüfungsberichtes zeigt und die hohe Zahl des Berechnungsblattes im Arbeitsbogen untermauert, hat sich die Betriebsprüfung ausführlich mit dem unvollständigen Rechenwerk und den umfangreichen Ermittlungsunterlagen auseinandergesetzt. Sie hat sich, wie dem dreibändigen Arbeitsbogen weiters zu entnehmen ist, bereits im Prüfungsverfahren mit den nunmehr erneut vorgebrachten Einwendungen, die Erlöse seien unter Barerlöse bereits erfasst gewesen, minutiös auseinander gesetzt und ihnen im Rahmen der wegen des mangelhaften Rechnungswerkes unerlässlichen Schätzung in Anpassung ihrer Erstberechnungen zu für die Bf. im Laufe der Prüfung immer günstiger werdenden Schätzungsvarianten Rechnung getragen. Wer Anlass zu einer Schätzung gibt, hat jedoch auch deren naturgemäße Ungenauigkeit zu tragen. Die Prüfung ist als qualifizierte Vorprüfung zu sehen, die als Grundlage eines Finanzstrafverfahrens herangezogen werden kann.

Die auf dieses Faktum entfallende Umsatzsteuernachforderung beträgt für den Zeitraum 1999 bis 2005 € 26.917,39, die Einkommensteuernachforderungen € 103.308,69, somit ist allein bei einem Tatverdacht der vorsätzlichen Verkürzung von Nächtigungsumsätzen bereits die Grenze für die Zuständigkeit des gerichtlichen Finanzstrafverfahrens überschritten.

Die Verantwortungslinie der Lebensgefährte der Bf. habe das Lokal nach der Verpachtung an sie weiterhin geführt und die Einkäufe bei der Firma x getätigt, steht zudem in einem Widerspruch zu den für die Zeiträume nach seinem Ableben festgestellten Warenbezügen. Hätte nur er die nicht erfassten Einkäufe getätigt, hätte man wohl eine klare Änderung der Sachlage nach dem 4. Mai 2004 erkennen müssen.

Selbst wenn man der Bf. allenfalls soweit folgen möge, dass man in den Jahren 1999 bis 2003 nur von einer Sorgfaltspflichtverletzung ausgehen würde, verbliebe ein Tatverdacht hinsichtlich der Jahre 2004 und 2005, was aber im gegenständlichen Verfahren, so wie auch die Begleitumstände, die zu einer Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges geführt haben, ungeprüft bleiben konnte, da allein auf Grund der Nachforderungen aus dem Titel der nicht erfassten Nächtigungserlöse schon die Unzuständigkeit auszusprechen war.

Unzuständigkeiten sind amtswegig in jedem Verfahrensstand wahrzunehmen, daher war der Einleitungsbescheid aufzuheben, da im Moment der Entscheidungsfindung im zweitinstanzlichen Verfahren ein begründeter Tatverdacht hinsichtlich der vorsätzlichen Verkürzung von Abgabenschuldigkeiten, deren Höhe die Zuständigkeit des gerichtlichen Finanzstrafverfahrens begründet, besteht.

Wien, am 26. Mai 2009