

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 3, HR Dr. Michaela Schmutzer, in der Finanzstrafsache gegen E.Z., (Bf.) vertreten durch Pwb Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GesmbH, 2380 Perchtoldsdorf, Ketzergasse 253, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde der Beschuldigten vom 17. November 2008 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Baden Mödling, vertreten durch Frau Karin Messländer, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 5. November 2008, StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 5. November 2008 hat das Finanzamt Baden Mödling als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen die Beschwerdeführerin (Bf.) zur STRNR. 1 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass diese im Amtsreich des Finanzamtes Baden Mödling vorsätzlich durch Abgabe unrichtiger Umsatz- und Einkommensteuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von

Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-12/1999 in Höhe von € 588,57, 2000 in Höhe von € 938,28, 2001 in Höhe von € 1.006,01, 2002 in Höhe von € 919,41, 2003 in Höhe von € 1.776,47, 2004 in Höhe von € 1.964,21, 2005 in Höhe von € 2.317,50

sowie eine Verkürzung von Einkommensteuer für 1-12/1999 in Höhe von € 1.097,51, 2000 in Höhe von € 1.478,17, 2001 in Höhe von € 2.447,84, 2002 in Höhe von € 2.137,05, 2003 in Höhe von € 4.798,70, 2004 in Höhe von € 5.477,73, 2005 in Höhe von € 4.675,46

bewirkt und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs.1 FinStrG begangen hat.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde der Beschuldigten vom 17. November 2008, in welcher im Wesentlichen vorgebracht wird, dass zu Beginn der Betriebsprüfung rechtzeitig Selbstanzeige erstattet worden sei. Die Offenlegung habe die nicht in die Buchhaltung des Unternehmens aufgenommenen Xeinkäufe umfasst. Für Zwecke der Selbstanzeige seien die nicht deklarierten Einkäufe mit 10 % der Einkäufe geschätzt worden. Die Schätzungen seien nach bestem Wissen und Gewissen erfolgt und wiesen lediglich geringfügige Differenzen zu den von der Betriebsprüfung vermuteten Einkäufen auf. Die erhebliche Abweichung zwischen dem von der Betriebsprüfung berechneten und bescheidmäßig festgesetzten Mehrergebnis und den im Zuge der Selbstanzeige einbekannten Zahlen basiere darauf, dass nach den Angaben der Bf. der Privatanteil mit 50% der Xeinkäufe berechnet worden sei. Die Bf. habe einen Haushalt mit 6 Personen, bestehend aus ihr, den Eltern, dem Ehegatten und zwei Kindern. Der private Einkauf pro Person und Tag habe im Prüfungszeitraum zwischen € 0,26 und € 1,57 betragen. Die Annahme der Betriebsprüfung, dass nur 20 % des Einkaufes als Privatanteil anzusehen sei, werde als schlichtweg falsch in Abrede gestellt. Die Betriebsprüfungsergebnisse seien nur deswegen ohne Erhebung einer Berufung akzeptiert worden, da ein weiteres langwieriges Verfahren vermieden werden sollte und die Ansätze ja als richtig anerkannt worden seien.

Da die Betriebsprüfung im laufenden Verfahren von einem Rohaufschlag auf die eingekauften Waren von 180 % ausgegangen sei, sei eine Rohaufschlagskalkulation für eine komplette Aussteckperiode erstellt worden, die einen Rohaufschlag von 122 % ergeben habe. Dieser Wert sei dann auf alle geprüften Jahre umgelegt worden. Diese Schätzung sei ebenfalls aus wirtschaftlichen Überlegungen angenommen worden, die tatsächlich erzielten Rohaufschläge seien jedoch zwischen 95 und 109 %.

Die Selbstanzeige sei fristgerecht, richtig und vollständig erstattet worden, daher werde die Aufhebung des Einleitungsbescheides 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 nahm die Feststellungen einer Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2005 zum Anlass, um gegen die Bf. ein Finanzstrafverfahren einzuleiten.

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das Gleiche gilt, wenn sie in anderer Weise, insbesondere aus eigener Wahrnehmung, vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt.

Gemäß § 82 Abs. 1 in Verbindung mit § 83 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz, sofern genügend Verdachtsgründe für die Einleitung wegen eines Finanzvergehens gegeben sind, das Finanzstrafverfahren einzuleiten.

Gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG bedarf die Verständigung eines Bescheides, wenn das Strafverfahren wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird.

Mit Bericht vom 24. September 2008 wurde die für die Jahre 1999 bis 2005 abgehaltene Betriebsprüfung abgeschlossen. Unter Tz 1 des Prüfungsberichtes wird festgehalten, dass im Zuge von Ermittlungen der Finanzverwaltung bei der Firma X umfangreiches Datenmaterial zu Verkäufen an Kunden sichergestellt worden sei. Neben offiziellen Verkäufen seien auch Verkäufe auf zusätzliche Mitgliedskarten, sowie Barverkaufsrechnungen getätigt worden. Es seien in diesem Zusammenhang auch dem Unternehmen der Bf. zuordenbare Verkäufe aufgefunden worden. Diese Wareneinkäufe seien im Geschäftsbetrieb der Bf. eingegangen und hätten zu nicht in den offiziellen Aufzeichnungen des Betriebs erfassten und somit nicht der Besteuerung zugeführten Erlösen geführt.

Im gesamten Prüfungszeitraum sei das am Buffet verkauft Essen auf der elektronischen Waage boniert, jedoch die Tagesberichte nicht ausgedruckt und aufbewahrt worden. Dies

stelle einen Verstoß gegen die Bestimmungen der §§ 132 ff BAO dar und begründe für sich allein bereits eine Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde.

Unter Tz 3 wurde festgehalten, dass sich die Höhe des Wareneinkaufes aus den vorliegenden X-Dateien ergebe und ein Privatanteil von 20 % in Abzug gebracht worden sei.

Unter Tz 4 wurde sodann ausgeführt, dass hinsichtlich des Jahres 2004 eine kalkulatorische Verprobung durchgeführt und der Bf. Gelegenheit zur Gegendarstellung gegeben worden sei.

Auf Grund fehlerhafter Einkaufspreise sei der Rohaufschlag jedoch nicht wie von der Bf. errechnet mit 122 % sondern mit 125 % angesetzt worden.

Die Umsatzerhöhungen wurden den erklärten Gewinnen hinzugerechnet und Einkommensteuernachforderungen festgesetzt.

Die Jahreserklärungen 1999 führten zu Erstbescheiden vom 3. Juli 2000.

Die Jahreserklärungen 2000 führten zu Erstbescheiden vom 9. Juli 2001.

Die Jahreserklärungen 2001 führten zu Erstbescheiden vom 22. Juli 2002.

Die Jahreserklärungen 2002 führten zu Erstbescheiden vom 24. Juli 2003.

Die Jahreserklärungen 2003 führten zu Erstbescheiden vom 3. März 2005.

Die Jahreserklärungen 2004 führten zu Erstbescheiden vom 23. Jänner 2006.

Die Jahreserklärungen 2005 führten zu Erstbescheiden vom 18. Jänner 2007.

Die Erstbescheide haben nach den Feststellungen der Prüfung zu niedrige Steuervorschreibungen nach sich gezogen.

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.

Aus dem Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung geht hervor, dass am 19. Dezember 2007 der Bf. die Abhaltung einer Betriebsprüfung nach § 99 FinStrG für die Jahre 1999 bis 2005 mit einem voraussichtlichen Prüfungsbeginn Anfang Jänner 2008 angekündigt wurde.

Nach einem Mail der Steuerberatungskanzlei vom 7. Februar 2008 wurden der 13. Februar bzw. 14. Februar 2008 als Termine für einen Prüfungsbeginn angeboten.

Im Strafakt und im Arbeitsbogen erliegen Ausfertigungen eines Schreibens vom 8. Februar 2008 der Strafsachenstelle, in dem der Bf. vorgehalten wird, dass im Rahmen der Ermittlungen der Finanzverwaltung umfangreiches Datenmaterial bei der Firma X in Bezug auf Verkäufe an Kunden sichergestellt worden sei. Die Auswertungen dieser Unterlagen hätten ergeben, dass neben den auf die Kundennummer a lautend auf die Firma der Bf. erfassten, auch weitere diesem Unternehmen zuordenbare Verkäufe getätigt worden seien. Es ergäbe sich daher der Verdacht, dass die zusätzlich eingekauften Waren im Rahmen des Unternehmens weiterverkauft und die dadurch erzielten Erlöse nicht in der Buchhaltung aufgenommen worden seien. Daraus resultiere der begründete Verdacht einer Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichterklärung der Umsätze und Erlöse, welche zu einer Verkürzung an Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Kammerumlage der Jahre 1999 bis 2005 geführt habe.

Im Strafakt und im Arbeitsbogen erliegt weiters die in der Beschwerdeschrift angeführte schriftliche Selbstanzeige vom 19. Februar 2008. Die Steuerberatungskanzlei erstattet damit namens und auftrags der Bf. Selbstanzeige und führt dazu aus, dass Einkäufe bei der Firma X in Höhe von rund 10% der in der Buchführung des Büffetbetriebes aufscheinenden X Einkäufe irrtümlich nicht in der Buchführung des Unternehmens erfasst worden seien. Es ergäbe sich dadurch eine Gesamtnachforderung für die Jahre 1999 bis 2005 in der Höhe von Umsatzsteuer € 1.478,17 und Einkommensteuer € 1.245,35.

Auf der Beilage Seite 1 wurde von Wareneinkäufen bei X in der Höhe von 1999 S 78.392,59, 2000 S 91.728,25, 2001 S 109.730,04, 2002 € 9.083,74, 2003 € 13.166,25, 2004 € 15.357,51 und 2005 € 14.973 jeweils 10 % als Grundlage für eine Umsatzsteuernachberechnung angesetzt und auf Seite 2 eine Gewinnberechnung vorgenommen.

Am 21. September 2009 wurde zur Verbreiterung der Entscheidungsgrundlagen die Betriebsprüferin, Frau K., im zweitinstanzlichen Verfahren als Zeugin einvernommen und hat folgende Angaben getätigt:

„Ich habe die Betriebsprüfung bei der Firma E. für die Jahre 1999 bis 2005 abgehalten.

Das Schreiben der Strafsachenstelle vom 8. Februar 2008 zur abgabenbehördlichen Prüfung habe ich erhalten und zugleich mit dem Prüfungsauftrag übergeben. Dazu ist jedoch bei Prüfungsbeginn eine Selbstanzeige erstattet worden. Ich habe bei Prüfungsbeginn vom Steuerberater die Selbstanzeige vom 10. Februar 2008 erhalten.

Auf Befragung zur Offenlegung im Zuge der schriftlichen Selbstanzeige:

Es trifft zu, dass man nach der schriftlichen Selbstanzeige keine richtige Abgabenfestsetzung vornehmen hätte können. Auf Seite 2 werden Zahlen zum Wareneinkauf bei X angegeben und davon 10 % als „Schwarzinkäufe“ angesetzt.

Der Wareneinkauf bei X war höher als in der Beilage zur Selbstanzeige und wir sind zu dem Schluss gekommen, dass 80 % der Einkäufe im Betrieb verwendet wurde. Die Aufstellung ist mir nicht nachvollziehbar gewesen.

Nach meinen Aufzeichnungen hat es im Prüfungszeitraum folgende 10 % Einkäufe laut Rechnungen der X gegeben.

1999 S 103.581,40, 2000 S 95.189,68, 2001 S 110.697,40, 2002 € 7.913,02, 2003 € 12.737,70, 2004 15.486,19, 2005 für vier Monate € 5.502,45.

Es gibt demnach Abweichungen in beide Richtungen einmal wurde mehr einmal zu wenig angesetzt.

Ich habe mir dann im Rahmen der Prüfung eben zur Verifizierung die Rechnungen von X beschafft. Zu den Bareinkäufen hat mir Frau Z. Eintragungen zu den Listen gemacht, wo sie bezeichnet hat, was ihrer Ansicht nach privat verbraucht wurde.

Diese Eintragungen waren aber für uns nicht glaubhaft. Es wurden z. B. auch die Fischeinkäufe als privat gekennzeichnet, aber Fisch stand auch auf der Speisekarte. Es war auch mitunter (Zucker, Käse, 25 Kilo Reis mehrmals im Jahr, 10 Liter Essig) vom Mengeneinkauf nicht glaubhaft, dass es sich um einen privaten Einkauf gehandelt hat. Wir haben dann an Hand der Unterlagen global 20 % als privat anerkannt. 50 % wurde bisher bei keinem mir bekannten Unternehmen anerkannt und ist an Hand der detailliert einsehbaren Warenbezüge auch keinesfalls glaubhaft.

Zum Rohaufschlag:

Es hat über die Einkäufe bei X hinaus, generell auch Divergenzen beim Rohaufschlag beim Gesamtumsatz des Heurigenbetriebes gegeben. Ich schaue mir den Wareneinkauf an und habe dann zunächst eine grobe Kalkulation gemacht und bin auf einen Rohaufschlag von 90 bis 110 gekommen. Das ist branchenüblich viel zu wenig. Die Selbstanzeige hat 95 bis 110 angegeben. Branchenüblich sind 140 bis 170 %. Der Standort des Unternehmens spricht von der Lage her nicht für so extreme Billigpreise wie in entlegenen Landgegenden, und es wurden im Rahmen des Heurigen auch warme Speisen verkauft.

Die Hauptproblematik bei der Prüfung dieses Unternehmens war somit gar nicht der „Schwarzankauf“ bei X, sondern, dass generell die Rohaufschläge viel zu niedrig waren und somit zu wenig Steuern gemeldet und entrichtet worden waren.

Wir haben dann eine Detailkalkulation aller Speisen von Frau Z. bekommen. Die grünen Seiten im Arbeitsbogen enthalten dann die Berechnungen laut Betriebsprüfung dazu. Bei Abänderung ihrer Liste sind wir dann auf 178 % gekommen. Das Frittiefett haben wir herausgerechnet quasi als Betriebskosten. Frau Z. hat dann dazu wieder eine Stellungnahme vom 23. Juni erstattet und eine neue Kalkulation erbracht von 122 % (mit Frittiefett).

Wir haben dann nach neuem Vorhalt unserer Beanstandungen letztlich ungefähr diesen Wert den Frau Z. dabei errechnet hat der Abgabenvorschreibung zu Grunde gelegt. Auf Grund verschiedener Vorbringen zu unglaublichen Portionsgrößen (1 Gurke für eine Portion) oder unglaublichen Rezepten (1 Ei / Schnitzel) haben wir dann 126 % angesetzt (ohne Frittiefett wäre es 165 % gewesen). Dieser Prozentsatz ist extrem niedrig und trägt sämtlichen Einwendungen Rechnung.

Es wurde keine Berufung gegen die Feststellungen eingebracht.“

Die Steuerberatungskanzlei der Bf. erstattete am 14. Oktober 2009 eine Stellungnahme zu den Angaben der Betriebsprüferin und beharrte darauf, dass zu Unrecht von der Betriebsprüfung lediglich ein Privatanteil von 20 % angesetzt worden sei. Es sei nicht einsichtig, wieso nicht privat die gleichen Lebensmittel konsumiert werden sollten wie betrieblich. 75 Kg Reis pro Jahr entsprächen bei 6 Personen täglich 3 dkg Reis pro Person, Vorratshaltung nicht berücksichtigt. Die privat gekennzeichneten Fischeinkäufe seien sehr wohl privat gewesen.

Der von der Betriebsprüfung angesetzte Rohaufschlag von 125 % sei im Abgabenverfahren toleriert worden um das Verfahren abschließen zu können.

Die Bf. bleibe bei ihrer Ansicht, dass dieser pauschale Ansatz unrichtig sei und vertrete auch weiterhin die Auffassung, dass man pro Schnitzel (à 25 dkg) ein Ei benötige und merke zum

Gurkensalat an, dass eine Gurke nach dem schälen und einsalzen 400 g wiege und ca. 25 % Wasser verliere.

Wie in der Beschwerde ausgeführt werde, liege die Abweichung der Nachforderung zur Selbstanzeige jedoch im zu wenig berücksichtigten Privatanteil.

Der Finanzstrafbehörde erster Instanz wurden die Aussage der Betriebsprüferin und die Stellungnahme der Bf. zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt, sie hat auf eine weitere Gegendarstellung verzichtet.

Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG wird, wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt (Selbstanzeige). Eine Selbstanzeige ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

Abs. 2 War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgaben- oder Monopolvorschriften entsprechend entrichtet werden. Werden für die Entrichtung Zahlungserleichterungen gewährt, so darf der Zahlungsaufschub zwei Jahre nicht überschreiten; diese Frist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Betrages an den Anzeiger zu laufen.

Abs. 3 Straffreiheit tritt nicht ein, a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren, b) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung einer Tat, durch die Zollvorschriften verletzt wurden, unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder c) wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird.

Gemäß § 14 Abs. 1 FinStrG wird der Täter wegen des Versuches oder der Beteiligung daran nicht bestraft, wenn er die Ausführung aufgibt oder, falls mehrere daran beteiligt sind, verhindert oder wenn er den Erfolg abwendet. Ein Rücktritt vom Versuch ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

Abs. 2 Straffreiheit tritt nicht ein, wenn zum Zeitpunkt des Rücktritts vom Versuch a) Verfolgungshandlungen (Abs. 3) gesetzt waren und dies dem Täter, einem anderen an der Tat Beteiligten oder einem Hehler bekannt war oder

Abs.3 Verfolgungshandlung ist jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichtes, einer Finanzstrafbehörde oder eines im § 89 Abs. 2 genannten Organs, die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen, Beschuldigten oder Angeklagten richtet, und zwar auch dann, wenn das Gericht, die Finanzstrafbehörde oder das Organ zu dieser Amtshandlung nicht zuständig war, die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreicht oder die Person, gegen die sie gerichtet war, davon keine Kenntnis erlangt hat.

Das Schreiben vom 8. Februar 2008 stellt eine Verfolgungshandlung dar. Nach den Angaben der Prüferin hat sie dieses Schreiben mit dem Prüfungsauftrag am 19. Februar 2009 übergeben.

Die Außenwirkung einer Verfolgungshandlung ist dann gegeben, wenn sie den internen Bereich der verfolgenden Behörde verlassen hat und nach außen in Erscheinung getreten ist (VwGH 15.2.1983, 82/14/0146). Es ist für deren Wirksamkeit nicht erforderlich, dass sie dem Selbstanzeiger auch bekannt ist. Die Verfolgungshandlung wurde somit mit dem Verlassen der Behörde durch die sie überbringende Prüferin rechtswirksam. Eine Überbringung ist einer Versendung gleichzuhalten (siehe dazu VwGH 92/13/0218 vom 15.12.1993).

Eine strafbefreiende Selbstanzeige konnte daher nach Setzung der Verfolgungshandlung am 19. Februar 2009 nicht mehr erstattet werden.

Laut Prüferin standen den in der Selbstanzeige angesetzten Einkäufen bei der Firma X folgende tatsächlich getätigte Einkäufe gegenüber: 1999 S 103.581,40, 2000 S 95.189,68, 2001 S 110.697,40, 2002 € 7.913,02, 2003 € 12.737,70, 2004 € 15.486,19, 2005 für vier Monate € 5.502,45.

In diesem Punkt weicht die Annahme der Höhe der jährlichen Warenbezüge, wobei in der Selbstanzeige nicht offen gelegt wird, dass es sich diesbezüglich um eine Schätzung handelt, nicht auffällig von der Höhe der tatsächlich bei der Firma X erhobenen Warenbezüge ab.

Jedoch das einbekannte geschätzte Verkürzungsausmaß von 10 % der Gesamtwarenbezüge ist nach den vorliegenden Einkaufslisten mit detaillierter Angabe der bezogenen Produkte auf einen Blick als gänzlich unzutreffend abzutun.

Ergänzend zu den im Arbeitsbogen abgelegten Listen über die Warenbezüge bei X legte die Prüferin im Rahmen ihrer Einvernahme Listen mit den Anmerkungen der Bf. hinsichtlich der von ihr als privat angesehenen Einkäufe vor. Die Bf. bezeichnet dabei zahlreiche Produkte in keinesfalls haushaltsüblichen Mengen als private Einkäufe. Konkret betrifft dies: Reis in 5 kg Packungen, 20 Packungen Staubzucker, Hesperidenessig in 10 Liter Gebinden, 5 Kg Powidl, 5 kg bzw. 10 kg Packungen Semmelbrösel, 6 kg Packungen Rösti.

Addiert man die mit ziemlicher Sicherheit von der Produktart (bei einem Heurigenbetrieb werden jedoch erfahrungsgemäß auch Schokoladetafeln und andere Süßwaren verkauft) her einem privaten Verbrauch zuzurechnenden Waren auf, so ergibt sich beispielsweise für das Jahr 1999 ein Anteil von nur ca. S 1.000,00 bei einem Gesamtwarenbezug von S 15.497,04.

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

Abs. 2 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 (Abs. 1) wesentlich sind.

Abs. 3 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 formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen hindert zwar grundsätzlich die Annahme einer Abgabenhinterziehung nicht, jedoch trägt die Finanzstrafbehörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung. Eine Abgabenhinterziehung kann nur dann angenommen werden, wenn sich nach entsprechender Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschuldigten sagen lässt, dass seine Verantwortung nach menschlichem Ermessen nicht richtig sein kann. (VwGH 7.7.2004, 2003/13/0171, 2006/15/0359, 2008/09/24).

Die abgabenrechtliche Prüfung kann als qualifizierte Vorprüfung angesehen werden, die Prüfung in finanzstrafrechtlicher Hinsicht zeigt, dass das Vorbringen der Bf. nicht richtig sein kann. Ein Ansatz eines Privatanteiles von 20 % deckt auch Unsicherheiten hinsichtlich einer teilweisen Verwendung von in Betriebsmengen angeschafften Lebensmitteln im Privatbereich ab. Die in der Beschwerdeschrift angestellte Berechnung zu einem pro Kopf Einkauf pro Tag geht völlig an der Realität vorbei und übersieht, dass ja die konkret bezogenen Waren und deren Bezugsdaten bekannt sind.

Die nunmehr in der ergänzenden Stellungnahme angestellte Berechnung, dass 75 kg Reis einen pro Kopf Verbrauch pro Tag von 3 dkg ergeben, ist nicht geeignet einen Privatkonsument in der laut vorliegenden Einkaufslisten ersichtlichen Höhe glaubhaft zu machen. Der durchschnittliche Reisverbrauch in Österreich lag in den Jahren 2006 und 2007 bei 3,7 bis 3,9 Kg/Person (gerundet ergäbe dies 24 kg für 6 Personen).

Ein betragsmäßig höherer Anteil der Abgabennachforderung ist auf den Umstand zurück zu führen, dass das geprüfte Unternehmen Rohaufschläge von 90 -110% behauptet hat, wobei laut Zeugenaussage der Prüferin 140-170 % branchenüblich sind und der Betrieb zudem einen für diese Branche guten Lageplatz aufweist.

Die Prüferin brachte vor, dass bei Abgleich der unterschiedlichen Positionen im Laufe der Prüfung die Bf. zuletzt eine Kalkulation mit 122 % vorgelegt habe, wobei man sich so weit in die Diskussion zu Details eingelassen habe, dass es auch zu Gesprächen über Portionsgrößen und Rezepten gekommen sei. Da man beispielsweise dem Vorbringen, eine Portion Gurkensalat bestehe aus einer Gurke und pro Schnitzel sei ein Ei für die Panier verwendet

worden, keinen Glauben schenken konnte, sei letztlich unter Berücksichtigung aller Einwendungen der Bf. ein Rohaufschlag von 126 % angesetzt worden.

Auch zu diesem Prüfungspunkt konnte die Einvernahme der Prüferin bestätigen, dass eine qualifizierte abgabenrechtliche Vorprüfung vorliegt und die Ergebnisse der Prüfung somit auch für Zwecke des Finanzstrafverfahrens übernommen werden können.

Der Feststellung der Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages kommt in einem Einleitungsbescheid keine normative Wirkung zu, diese besteht nach § 83 Abs. 2 FinStrG lediglich hinsichtlich der zur Last gelegten vorsätzlichen Abgabenverkürzung und des Tatzeitraumes.

Die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz ist somit zu dem Schluss gekommen, dass ein begründeter Tatverdacht hinsichtlich der im Einleitungsbescheid angeführten Anlastungen gegeben ist. Die Selbstanzeige wurde erst nach der Verfolgungshandlung erstattet und ist somit nicht wirksam.

Die Bf. muss es bei dem Vorgehen, Wareneingänge nicht in die Buchhaltung aufzunehmen und Umsätze nicht vollständig zu erklären, zumindest ernstlich für möglich gehalten haben, dass eine Abgabenverkürzung bewirkt würde.

Über die Höhe des einer allfälligen Bestrafung zu Grunde zu legenden strafbestimmenden Wertbetrages ist nach Abhaltung des Untersuchungsverfahrens abzusprechen. Im Beschwerdeverfahren gegen den Einleitungsbescheid war lediglich festzustellen, dass ein begründeter Tatverdacht einer Abgabenhinterziehung hinsichtlich der im Bescheid angegebenen Abgaben und Zeiträume gegeben ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Oktober 2009