



## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat 3 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Michaela Schmutzer sowie die Laienbeisitzer Mag. Dr. Jörg Krainhöfner und Direktor Herbert Frantsits als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen M.B., geb. XXX, Adr., vertreten durch Prof. Dr. Thomas Keppert Wirtschaftsprüfungs GmbH, 1060 Wien, Theobaldgasse 19, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 22. Februar 2007 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Wien 1/23 vom 12. Jänner 2007, SpS, in nichtöffentlicher Sitzung am 11. September 2007 in Anwesenheit der Schriftführerin M.

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis im Schuldspruch hinsichtlich der Verkürzungsbeträge dahingehend abgeändert, dass diese wie folgt zu lauten haben:

Umsatzsteuer 1996 in Höhe von	47.854,00 S
Umsatzsteuer 1997 in Höhe von	42.921,00 S
Einkommensteuer 1996 in Höhe von	1.044,00 S
Einkommensteuer 1997 in Höhe von	23.760,00 S

Des Weiteren wird Erkenntnis des Spruchsenates im Strafausspruch und im Kostenausspruch aufgehoben und insoweit in der Sache selbst erkannt:

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wird über den Bw. eine Geldstrafe in Höhe von € 1.200,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den

Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 3 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG werden die vom Berufungswerber (Bw.) zu ersetzenden Kosten des Finanzstrafverfahrens mit € 120,00 bestimmt.

Gemäß §§ 136, 157 FinStrG wird das gegen den Bw. anhängige Finanzstrafverfahren hinsichtlich der Differenzbeträge zur erhobenen Anschuldigung, und zwar hinsichtlich

Umsatzsteuer 1996 in Höhe von	56.903,00 S
Umsatzsteuer 1997 in Höhe von	46.882,00 S
Einkommensteuer 1996 in Höhe von	41.436,00 S
Einkommensteuer 1997 in Höhe von	45.886,00 S

eingestellt.

### Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 12. Jänner 2007, SpS, wurde der Berufungswerber (Bw.) der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, weil er vorsätzlich, durch die Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen zur Umsatzsteuer und zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für die Fa. B. B-OEG und die Abgabe eigener unrichtiger Einkommensteuererklärungen (St.Nr. X.X) für die Jahre 1996 und 1997, sohin unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegung- und Wahrheitspflicht, bescheidmäßig festzusetzende Abgaben, und zwar Umsatzsteuer 1996 in Höhe von S 104.757,00, Umsatzsteuer 1997 in Höhe von S 89.803,00, Einkommensteuer 1996 in Höhe von S 42.480,00 und Einkommensteuer 1997 in Höhe von S 69.646,00 verkürzt habe.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG, unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des § 23 Abs. 3 FinStrG, wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 4.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 10 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 FinStrG wurden die vom Bw. zu ersetzenden Kosten des Finanzstrafverfahrens mit € 363,00 bestimmt.

Zur Begründung wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass der finanzstrafrechtlich bislang noch nicht in Erscheinung getretene Bw. ein durchschnittliches Monatseinkommen von € 1.000,00 angebe und ihn keine Sorgepflichten treffen würden.

Die Fa. B-OEG sei mit Gesellschaftsvertrag vom 27. September 1995 gegründet worden, sei durch Umwandlung aus der B-GmbH hervorgegangen und im Firmenbuch unter der FN XY erfasst. Als persönlich haftende Gesellschafter seien der Bw. und K.B. ausgewiesen. Mit

Wirksamkeit vom 31.12.1999 sei die Schenkung der Gesellschaftsanteile von K.B. an den Bw. erfolgt.

Im Zuge finanzstrafrechtlicher Maßnahmen bei österreichischen Brauereien seien in den sichergestellten Unterlagen auch Belege gefunden worden, aus denen geschlossen werden könne, dass an das Unternehmen Fa. B-OEG neben offiziellen Lieferungen auch „Schwarzlieferungen“ getätigt worden seien, die im Rechenwerk des Unternehmens weder auf der Ausgaben- noch auf der Einnahmenseite ihren Niederschlag gefunden hätten.

Es sei daher eine abgabenbehördliche Prüfung angeordnet worden, welche mit Bericht vom 25. August 2000 abgeschlossen worden sei.

Aus den Prüfungsfeststellungen seien die verfahrensgegenständlichen Abgabennachforderungen an Umsatz- und Einkommensteuer resultiert. Diese seien im Abgabenverfahren vom Bw., vertreten durch seinen Steuerberater und nunmehrigen Verteidiger, unter Rechtsmittelverzicht anerkannt worden, wobei bereits im Zuge der Vorbereitung der Schlussbesprechung darauf hingewiesen worden sei, dass dies unter Beweisnotstand erfolge.

Im eingeleiteten Finanzstrafverfahren habe der Bw. in einer durch seinen Verteidiger eingebrachten schriftlichen Rechtfertigung vom 8. Jänner 2002 das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung bestritten, wobei ausgeführt worden sei, dass die aufgrund der erstellten Unterlagen erfolgte Zuordnung bestimmter Kundennummern – über die Schwarzeinkäufe erfolgt seien – dem Bw. nicht eindeutig nachgewiesen werden könnten. Diese Verantwortung sei weiterhin im gesamten Verfahren vor dem Spruchsenat vertreten worden.

Entgegen der Auffassung des Bw. sei der Spruchsenat insbesondere auf Grund der Aussagen der vernommenen Zeugen AD S. und AD W. über bei der Fa. X. für die so genannten „Schwarzlieferungen“ üblichen Vorgangsweisen und die bei der Betriebprüfung beim Beschuldigten daraus gezogenen Konsequenzen zur Überzeugung gelangt, dass der Bw. das ihm vorgeworfenen Verhalten gesetzt habe. Dieses Verhalten erfülle das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht. Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd die bisherige Unbescholtenheit des Bw., das längere Zurückliegen der Tat und die volle Schadensgutmachung, als erschwerend hingegen keinen Umstand an.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 22. Februar 2007, mit welcher das Erkenntnis des

Spruchsenates seinem gesamten Inhalt nach angefochten und die Einstellung des Verfahrens beantragt wird.

Die Ansicht des Spruchsenates, der Bw. habe das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG begangen, sei unrichtig und stehe im Widerspruch zum aktenkundigen Sachverhalt.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG dürfe eine Tatsache nicht zum Nachteil des Bw. als erwiesen angenommen werden, wenn Zweifel bestehen blieben. Sowohl in der Lehre als auch in der Rechtssprechung sei völlig unbestritten, dass an strafrechtliche Schätzungen ungleich strengere Anforderungen im Hinblick auf die Beweislast und das Beweismaß zu stellen seien, als an abgaberechtliche Schätzungen. Die Höchstgerichte würden in ständiger Rechtssprechung betonen, dass im Finanzstrafverfahren anders als im Abgabenverfahren die Behörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung trage. Dies gelte sowohl für die Ausgaben- als auch für die Einnahmenseite. Eine bestimmte Einkunftsquelle könne trotz bestehender Zweifel daher nicht dem „A“ zugerechnet werden. Strafrechtlich wäre dies nur dann zulässig, wenn die Zweifel in einer Weise ausgeräumt wären, die jeden Irrtum ausschließen würden.

Überdies dürfe die Finanzstrafbehörde nur insoweit von einer Abgabenhinterziehung ausgehen, sofern zweifelsfrei eindeutige Indizien auf das Vorliegen der Hinterziehung und der angestrebten Höhe des Verkürzungsbetrages hinweisen würden. Um eine strafrechtliche Verurteilung zu rechtfertigen, müsse Grund und Höhe der Besteuerungsgrundlagen in einer Weise festgestellt werden, dass sie nach der Überzeugung des Gerichtes als erwiesen anzusehen seien. Das erkennende Organ müsse dabei unter Ausnutzung aller geeigneter Entscheidungsgrundlagen zur Überzeugung gelangen, dass der Bw. Besteuerungsgrundlagen in Höhe eines bestimmten Abgabenbetrages hinterzogen habe. Im Schätzungsfall dürften die geschätzten Beträge erst dann als bedeutsam erachtet werden, wenn anzunehmen sei, dass diese mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit der Wirklichkeit entsprechen. Eine beweiskräftige Schätzung liege im Finanzstrafverfahren erst dann vor, wenn sie sich nicht allein auf eine Schätzungsmethode stütze, sondern mehrere Denkansätze miteinander kombiniere und darüber hinaus sämtliche Einwände des Bw. berücksichtige. Insbesondere werde auch ein umfangreicher Branchenvergleich im Rahmen einer finanzstrafrechtlichen Schätzung gefordert. Vor allem die unkritische Übernahme eines abgabenrechtlichen Schätzungsergebnisses würde den tragenden Grundsätzen eines rechtsstaatlichen Strafverfahrens entgegenstehen. Abgaberechtliche Schätzungen dürften dem

Finanzstrafverfahren nur dann zugrunde gelegt werden, wenn an deren objektiv nachprüfbarer Richtigkeit kein Zweifel bestehe.

Besonders hervorzuheben sei auch, dass die Finanzstrafbehörde anders als im Abgabenverfahren die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung zu tragen habe.

Im konkreten Fall schließe der erkennende Spruchsenat „*aus im Zuge finanzstrafrechtlicher Maßnahmen bei österreichischen Brauereien sichergestellten Unterlagen*“ und Belegen, dass an das Unternehmen B-OEG neben offiziellen Lieferungen auch „Schwarzlieferungen“ getätigt worden seien, die im Rechenwerk des Unternehmens keinen Niederschlag gefunden hätten, wobei er seine Feststellungen einerseits auf die vernommenen Zeugen AD S. und AD W. und andererseits auf die bei der Betriebsprüfung beim Bw. gezogenen Konsequenzen stütze.

Warum der Spruchsenat von einer 100%igen Wahrscheinlichkeit von Schwarzeinkäufen des Bw. ausgehe, sei in Anbetracht der aktenkundigen Sachverhaltslage einschließlich seines bisherigen Vorbringens sowohl im Rahmen des Abgabenverfahrens als auch im Rahmen der schriftlichen Rechtfertigung im Finanzstrafverfahren völlig unklar: Es gebe schlicht und einfach keinen Beweis dafür, dass der Bw. bei der Fa. X. Schwarzeinkäufe für die Fa. B-OEG getätigt habe. Dies verwundere insofern auch nicht, als der Bw. im Abgabenverfahren nur wegen Beweisnotstand, familiärer Schwierigkeiten (Scheidung von seiner Frau) und der drohenden Vorgangsweise der Finanzbehörden bei Brauereifällen einen Rechtsmittelverzicht abgegeben und im Finanzstrafverfahren vehement vorgebracht habe, dass keinerlei Schwarzeinkäufe getätigt worden seien. Der Bw. habe sich ein weiteres Rechtsmittel und weitere Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung schlicht und einfach nicht antun wollen und habe den Rechtsmittelverzicht im Abgabenverfahren ausschließlich aus verfahrensökonomischen Gesichtspunkten in einer für ihn privat äußerst schwierigen Zeit gewählt.

Zugleich werde ausgeführt, dass sämtliche bisherigen Beweisanträge aufrecht erhalten bleiben würden.

Aufbauend auf das bisherige Vorbringen werde die inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses sowie die Verletzung von Verfahrensvorschriften wie folgt begründet:

Zur Verletzung des Grundsatzes des rechtlichen Gehörs wird ausgeführt, dass sich die Behörde mit Beweisanträgen des Bw. auseinanderzusetzen habe und diese nur dann ablehnen dürfe, wenn sie für die Sachverhaltsermittlung offensichtlich ohne Relevanz seien. Mit Schriftsatz vom 3. Jänner 2007 sei die Einholung eines Gutachtens eines gerichtlich beeideten EDV-Sachverständigen zum Beweis dafür beantragt worden, dass keine klare und eindeutige

Zuordnung der unter der Kundennummer Y. mit der Bezeichnung „X-GmbH“ eingekauften Waren zu der B-OEG möglich sei. Da diesen Beweisantrag seitens der Behörde nicht gefolgt und dieser Beweisantrag nicht einmal bei den Entscheidungsgründen der Strafbehörde gewürdigt worden sei, sei der Grundsatz des rechtlichen Gehörs verletzt worden, da die Parteien trotz amtswegiger Ermittlungspflicht das Recht hätten, Beweisanträge zu stellen und die Behörde sich mit diesen Anträgen zumindest auseinanderzusetzen habe. Es sei unzulässig, einen Beweisantrag mit bloßem Hinweis auf „eindeutige“ Verfahrensergebnisse abzulehnen.

Mit der Ablehnung bzw. Negierung des Beweisantrages übersehe die Strafbehörde, dass die Zuordnung von Schwarzeinkäufen zu einer bestimmten Person keinen Naturgesetzen unterliege und eine derartige Feststellung einem Sachverständigengutachten zugänglich sei, welches allerdings logisch aufgebaut und in sich schlüssig sein müsse sowie natürlich eine fachkundige Schlussfolgerung zu enthalten habe, wobei letztere dem erkennenden Gericht seitens des Sachverständigen dargelegt werden müsse.

Der konkrete Beweisantrag zur Einholung eines EDV-Gutachtens wiege im konkreten Fall umso mehr, als im Vorfeld der mündlichen Verhandlung ein anonymisiertes EDV-Gutachten vorgelegt worden sei, welches in einem ebenfalls von der Kanzlei des Verteidigers vertretenen „Ottakringer“-Fall im Auftrag der Finanzstrafbehörde erster Instanz erstellt worden sei. Darin konstatierte der EDV-Sachverständige in der Schlussbemerkung, dass *„aus technischer Sicht nicht zu beurteilen sei, ob mit der für das Strafverfahren erforderlichen Sicherheit Rückschlüsse auf Schwarzeinkäufe gezogen werden könnten“*.

Der EDV-Sachverständige habe somit in diesem Fall, welcher mit dem hier gegenständlichen vergleichbar sei, aus technischer Sicht keine eindeutige Zuordnung vornehmen können. Allein aus diesem Grunde sei es nicht gerechtfertigt, den Beweisantrag zur Einholung eines EDV-Gutachtens zu verwerten, da aufgezeigt worden sei, dass es auf die Beweistatsache sehr wohl ankomme und das beantragte Beweisthema weder unerheblich noch untauglich sei.

Zur Beweiswürdigung im Allgemeinen wird in der gegenständlichen Berufung ausgeführt, dass in der mündlichen Verhandlung vom 12. Jänner 2007 die Zeugen AD S. und AD W. vernommen worden seien. Auf deren Aussagen über bei der Fa. X. für die so genannten Schwarzlieferungen üblichen Vorgangsweisen stütze der Spruchsenat auch sein Erkenntnis. Zeuge AD S. habe bei der mündlichen Verhandlung am 12. Jänner 2007 angegeben, dass die Schwarzlieferungen im Wege der EDV nachweisbar gewesen seien und die ermittelte Vorgangsweise bei Schwarzverkäufen durch die Brauerei durch Einvernahmen bestätigt worden wäre. Er selbst sei jedoch kein EDV-Techniker und das vorgelegte anonymisierte Gutachten sei ihm bis dato nicht bekannt gewesen. Auch hätte sich mit diesem Gutachten bis

dato die EDV-Abteilung der Betriebsprüfung seines Wissens noch nicht befasst. Weiters habe der Zeuge angegeben, dass als „Dummykunden“ auch Personenvereinigungen geführt worden wären, die tatsächlich existent gewesen seien. Die der Fa. B-OEG zugerechnete „Dummykundin“ Fa. X-GmbH sei von ihm nicht überprüft worden, da dies nicht notwendig gewesen sei, weil die Mitarbeiter der Brauerei und die Verantwortlichen die geschilderte Vorgangsweise bestätigten hätten. In diesem Zusammenhang sei die Beweiswürdigung der Strafbehörde insofern zu kritisieren, als man es in einem Strafverfahren nicht für notwendig erachte zu prüfen, ob nicht tatsächlich Einkäufe einer Fa. X-GmbH vorliegen würden. So offenbart eine Recherche im Internet, dass es eine Vielzahl „X-GmbH's“ in Österreich bzw. Wien gebe. Auch wenn die Abgabenbehörde eine derartige Überprüfung für nicht notwendig erachte, sei eine solche im Finanzstrafverfahren unabdingbar, da die Finanzstrafbehörde jedenfalls den maßgeblichen Sachverhalt selbstständig – unabhängig vom vor gelagerten Abgabeverfahren – festzustellen habe. Und hierzu gehöre wohl auch die Überprüfung, ob die der B-OEG zugerechneten Schwarzeinkäufe nicht doch von einer von vielen „X-GmbH's“ getätigt worden seien.

Zu kritisieren sei auch, dass die Finanzstrafbehörde den Grundsatz der freien Beweiswürdigung nur zu Lasten des Bw. angewandt habe. So müsse man sich die Frage stellen, ob einem Zeugen, der selbst auf Seiten der Finanzverwaltung Ermittlungen im Rahmen einer Betriebsprüfung bei den Brauereien durchgeführt hat, eine höhere Beweiskraft zukomme, als einem unabhängigen Sachverständigen und hier der innere Wahrheitsgehalt nicht doch ein unterschiedlicher sei. Dass das vorgelegte anonymisierte Gutachten der Abgabenbehörde eine Dorn im Auge sei, liege in Anbetracht der Vielzahl an Brauereifällen auf der Hand. Dass sich aber die Finanzstrafbehörde auch über dieses Gutachten ohne Begründung hinwegsetze, erschüttere jeglichen strafprozessualen Grundsatz.

Der Prüfer habe im Rahmen der mündlichen Verhandlung als Zeuge ein „Schema der Verkäufe durch die Fa. X.“ vorgelegt, welches die Zurechnung der Datensätze zu den jeweiligen Gastwirten und die „Verlegersystematik“ beispielhaft verdeutlichen solle. Für einen EDV-Laien dokumentiere dieses Schema die Komplexität des konkreten EDV-Problems und sei genauso wie die dem Bw. vorgelegten EDV-Listen ein Beweis dafür, dass dieses Problem nur von einem EDV-Sachverständigen in objektiver Art und Weise gewürdigt werden könne und der Abgabepflichtige ebenso wie jeder EDV-Betriebsprüfer und Richter völlig überfordert sei.

Zusätzliche müsse hervorgehoben werden, dass bereits die Vorgangsweise der Betriebsprüfer im Abgabeverfahren unzulässig gewesen sei. Von der Betriebsprüfung sei nämlich in den relevanten Zeiträumen die angeblichen „inoffiziellen“ Schwarzeinkäufe den „offiziellen“

Einkäufen lediglich von Bier und Mineralwasser gegenübergestellt und ein Verkürzungsprozentsatz ermittelt worden. Anhand dieses Verkürzungsprozentsatzes habe die Betriebsprüferin sowohl eine Hinzuschätzung des Umsatzes als auch des Wareneinkaufes bei allen Getränken (Wein, Spirituosen, Aufgussgetränke, etc.) vorgenommen. Bei all ihren Berechnungen sei die Betriebsprüferin davon ausgegangen, dass die B-OEG auch bei allen anderen Lieferanten – im gleichen Verhältnis wie bei der Fa. X. – offiziell und inoffiziell eingekauft habe, obwohl diese Annahme weder mit Unterlagen belegt worden sei noch seitens der Abgabenbehörde Erhebungen bei anderen Lieferanten durchgeführt worden wären. Aus Kontrollmitteilungen von der Fa. X. gingen allenfalls nur zusätzliche Einkäufe von Bier und Mineralwasser hervor.

Dazu wurde in der Beschuldigtenrechtfertigung bereits ausgeführt, dass es der allgemeinen Lebenserfahrung widerspreche, dass bei „nur mit 10% USt besteuerten“ Aufgussgetränken der gleiche Hinterziehungsfaktor anfalle. Selbiges gelte für eine Hinterziehung bei Waren, bei denen keine Direktlieferung erfolgt sei bzw. welche ausschließlich in Märkten (z.B. Metro) eingekauft worden seien, bei denen ohne namentliche Kundenerfassung kein Einkauf getätigt werden könne. Auch hier liege eine eindeutig nicht mit dem tatsächlichen Sachverhalt bei einem Gastronomiebetrieb in Einklang zu bringende Beweiswürdigung vor.

Außerdem habe die Betriebsprüferin AD W. im Rahmen ihrer Zeugeneinvernahme am 12. Jänner 2007 angegeben, dass sie keine Erhebungen zu der Fa. X-GmbH geführt habe. Sie habe nur die Buchhaltung der Fa. B-OEG überprüft. Diese sei „ordnungsgemäß bis auf ein Fass Bier“ gewesen. Aus der Schlussbesprechung ergebe sich, dass eben die Buchhaltung bis auf den *„Geschäftsvorfall vom 18.7.1996 – 1 Fass Ottakringer Helles 50 Liter netto ohne Biersteuer S 780,00“* übereinstimme. Die B-OEG habe aber, wie auch die Betriebsprüferin festhalte, bei der Fa. X. im Jahr 1996 nur Kapsreiter Landbier Hell, Schneider Hefebier, Ottakringer Koarl, Goldfassl Pils und Null Komma Josef eingekauft. Ottakringer Helles sei erstmals im Jahr 1997 eingekauft worden. Dies ergäbe sich auch aus der Besprechungsnotiz von AD W.. Wenn aber nicht einmal die offiziellen Einkäufe mit der Buchhaltung der B-OEG in Einklang gebracht werden könnten, stelle sich die Frage, wie dann inoffizielle Einkäufe – in einer für ein Finanzstrafverfahren zulässigen Art und Weise – nachweislich der B-OEG zugeordnet werden könnten.

Dass jener Datenbestand, aufgrund dessen der Bw. schuldig gesprochen sei, in sich nicht konsistent und offensichtlich auch unvollständig sei, dokumentiere nicht nur das selbst von der Betriebsprüfung festgestellte „Fass Ottakringer Helles“. So könne aufgrund der

neuerlichen Analyse der Buchhaltung der B-OEG und der vorliegenden Unterlagen auf nachfolgende Punkte verwiesen werden:

Im Rahmen der Betriebsprüfung bei der B-OEG sei dem Bw. einerseits ein Datenblatt mit „offiziellen“ und „inoffiziellen“ Einkaufsdaten sowie eine tabellarische Auflistung mit Einkäufen zur Verfügung gestellt worden. Bei der tabellarischen Auflistung handle es sich offensichtlich um die „inoffiziellen“ und als Letztverbraucherlieferung titulierten Einkäufe, da sich auch – im Gegensatz zu Lieferungen an Gastwirte – die Getränkesteuer in den Datensätzen finde. Summiere man nun die alkoholischen sowie die alkoholfreien Getränke auf, so komme man nicht auf die angeführten „inoffiziellen“ Beträge. Der bis dato vorgelegte Datenbestand sei daher völlig inkonsistent.

Weiters stimme in dem vorgeworfenen Datenbestand bei den angeblichen Schwarzeinkäufen die Summe der Einzelpositionen nicht mit dem Inkassobetrag überein und es sei mit dem menschlichen Erfahrungsgut nicht in Einklang zu bringen, dass bei nicht verbuchten Letztverbraucherrechnungen die Summe der Einzelposition samt Umsatzsteuer nicht mit der Rechnungssumme übereinstimme. Auch mit einem Trinkgeld könne diese Ungereimtheit nicht erklärt werden, zumal es sich bei den inkassierten Beträgen in der Regel um nicht unrunde Beträge handle.

Betrachte man nun das Liefer- und Inkassodatum der vermeintlichen Schwarzlieferungen an die Fa. B-OEG so stelle sich heraus, dass genau zu diesen Tagen eben keine Lieferungen von der Fa. X. erfolgt seien. Dazu sei nur angemerkt, dass in anderen gleich gelagerten Fällen immer behauptet worden sei, dass bei jeder Lieferung ein Teil offiziell und ein Teil inoffiziell erfolgt seien solle. Dies sei somit bei der Fa. B-OEG nicht der Fall. Weiters falle auf, dass an den Tagen der angeblichen Schwarzlieferungen die B-OEG beträchtliche Lieferungen von anderen Bierlieferanten erhalten habe. Beispielsweise sei etwa auf den 12. Dezember 1996 zu verweisen, an dem die Fa. K. um S 4.566,00 Fassbier geliefert habe. Zusätzlich solle der Bw. an diesem Tag noch um mehr als S 4.500,00 eine Schwarzlieferung von der Fa. X. erhalten haben. Ähnlich sei es am 22. Februar 1996, am 23. Mai 1996, am 5. September 1996 und am 28. November 1996, wobei auf den beigelegten Buchhaltungsausdruck verwiesen werde. Nicht nur, dass hier die Lagerkapazitäten der OEG nicht ausreichend gewesen wären, entspreche dies auch nicht den Gepflogenheiten des Bw., der maximal einmal wöchentlich eine Bestellung abgegeben habe und zwar abwechselnd bei den unterschiedlichen Lieferanten. Auch dies stehe nach der Erfahrung mit gleich gelagerten Fällen in Widerspruch zu der üblichen Vorgangsweise der Fa. X. in Abstimmung mit den Gastwirten, bei der eben

normalerweise bei der jeweiligen Lieferung eine Trennung in „offiziell“ und „inoffiziell“ vorgenommen wurde und auch die jeweiligen Lieferscheine ident waren.

Generell könne keine Korrelation zwischen den offiziellen Einkäufen und den vorgeworfenen Schwarzeinkäufen festgestellt werden, wie dies bei üblichen X. Fällen durchaus beobachtet werden könne.

Zur Beweiswürdigung im Zusammenhang mit der vorgenommenen Schätzung sei bereits in der Rechtfertigung vom 8. Jänner 2002 vorgebracht worden, dass den Erfordernissen der finanzstrafrechtlichen Schätzung nicht Rechnung getragen worden sei, wobei beispielhaft auf die Möglichkeit der Überprüfung bei anderen Lieferanten oder der Tagesumsatzkontrolle durch Restaurantbesuche verwiesen worden sei. Auch könne ein innerer Betriebsvergleich als Schätzungsmethode herangezogen werden. Würde man die Betriebsergebnisse im angeblichen Tatzeitraum mit jenen nach den angeblichen Tatzeiträumen vergleichen, so ließe sich feststellen, dass die Ergebnisse im Wesentlichen übereinstimmen und die von der Abgabenbehörde „geschätzten“ Schwarzverkäufe gar nicht realistisch seien. Ebenso hätte ein äußerer Betriebsvergleich mit einem Konkurrenzbetrieb, welcher von einer anderen Brauerei beliefert wurde, Aufschluss geben können.

Unterlagen zur Untermauerung der Behauptung der Betriebsprüfung, die Verwendung eines Dummykunden durch die Fa. B-OEG sei eindeutig nachgewiesen, seien bis dato weder dem Bw. noch der B-OEG vorgelegt worden.

Es sei bereits mit Schriftsatz vom 3. Jänner 2007 die Vorlage sämtlicher Beweismittel insbesondere auch die Vorlage sämtlicher Protokolle der im Rahmen der Betriebsprüfung bei der Fa. X. durchgeführten Zeugeneinvernahmen verlangt wurden. Auch sei um die Zurverfügungstellung der seitens der Betriebsprüfung verwendeten Daten in elektronischer Form gebeten worden, zumal auf Grund der Erfahrungen des Verteidigers bekannt sei, dass sich zumindest in einem anderen gleich gelagerten Fall Ungereimtheiten beim Datenbestand ergeben hätten und eine entsprechende Auswertung nur elektronisch vorgenommen werden könne.

Auch wenn es stimme, dass die Fa. X. an Kunden Schwarzverkäufe getätigt habe und diese als nicht entlastete Verlegerumsätze abgewickelt worden seien, könne man nicht von „bei der Fa. X. für die so genannten Schwarzlieferungen üblichen Vorgangsweisen“ auf die Zuordnung der „Dummykundin X-GmbH“ zur B-OEG schließen, zumal diesbezüglich sowohl im Abgabenverfahren als auch im laufenden Finanzstrafverfahren eine Vielzahl von Ungereimtheiten aufgezeigt worden seien. Selbst das – im gegenständlichen Verfahren – erstmalig vom Zeugen AD S. erwähnte „Heft“ sei kein Beweis für eine Zurechnung an die

Fa. B-OEG. Nicht nur, dass dieser vermeintliche Verweis dem Bw. immer noch nicht vorgelegt worden sei, handle es sich hier bestenfalls um ein informelles Auswertungskriterium, welches auch in den anderen vergleichbaren Fällen nicht zur Untermauerung der schlussendlichen Entscheidung der Abgaben- bzw. auch Finanzstrafbehörde herangezogen worden sei. Aus welchen Gründen auch immer?

Zusammenfassend könne nur allgemein festgehalten werden, dass sich die Strafbehörde mit keiner einzigen der substantiiert vorgebrachten Ungereimtheiten bei den nicht bewiesenen Schwarzeinkäufen auseinandergesetzt habe, wobei neuerlich ein abschließender Verweis auf den in sich nicht konsistenten und offensichtlich unvollständigen Datenbestand erlaubt sei.

In einem Finanzstrafverfahren dürften einerseits zweifelhafte Tatsachen, die den Bw. belasten, nicht berücksichtigt werden, andererseits seien allerdings zweifelhafte Tatsachen, die den Beschuldigten entlasten, zu dessen Gunsten zu berücksichtigen.

Generell könne unter Bezugnahme auf die aktenkundige Sachverhaltslage ausgeführt werden, dass sich die Strafbehörde mit dem Vorbringen des Bw. nicht befasst habe. Eine derartige Vorgangsweise stehe nicht mit den fundamentalen Grundsätzen der freien Beweiswürdigung im Rahmen eines Finanzstrafverfahrens in Einklang. Aus der „üblichen Vorgangsweise“ der Fa. X. bei „Schwarzlieferungen“ könne man nicht darauf schließen, dass auch der Bw. als Kunde der betroffenen Brauerei schuldig sei, Schwarzeinkäufe getätigt zu haben. Dabei handle es sich eindeutig um eine vorweggenommene Beweiswürdigung, die sowohl im Abgaben – und umso mehr im Finanzstrafverfahren unzulässig sei.

Neben den bereits aufgezeigten Verletzungen von Verfahrensvorschriften wäre auch darauf zu verweisen, dass bislang im Finanzstrafverfahren überhaupt keine ordnungsgemäße Feststellung eines allfälligen strafbestimmenden Wertbetrages erfolgt sei. Der Spruchsenat habe die von ihm der Bestrafung zugrunde gelegten Belege ungeprüft von der Betriebsprüfung übernommen.

Zur Strafbemessung durch den erkennenden Senat erlaube sich der Bw. auf die Bestimmung des § 23 FinStrG zu verweisen, der sich hierbei ausdrücklich auf die entsprechenden Bestimmungen des Strafgesetzbuches beziehe. Eine unverhältnismäßig lange Verfahrensdauer bis zum rechtskräftigen Verfahrensabschluss aus einem vom Täter oder seinem Verteidiger nicht zu vertretenden Grund sei als strafmildernd anzusehen. Selbiges gelte für Unklarheiten im Zusammenhang mit dem strafbestimmenden Wertbetrag.

Abschließend stelle sich für den Bw. die Frage, warum ihm im gesamten Verlauf des Finanzstrafverfahrens der Beweis seiner Unschuld auferlegt werde, obwohl die Beweislast auf

den Schultern der Behörde liege, welche die angeblichen Beweise (elektronischen Daten, Hefte, Protokolle der Zeugeneinvernahmen, etc.) vorenthalte.

***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.*

Dem angefochtenen Erkenntnis des Spruchsenates liegen in objektiver Hinsicht die Feststellungen einer mit Bericht vom 25. August 2000 abgeschlossenen Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1996 und 1997 zugrunde.

Unter Textziffer 21 des genannten BP-Berichtes wird festgestellt, dass das geprüfte Unternehmen ein Kunde der Fa. X. gewesen sei. Im Rahmen einer gerichtlich angeordneten Hausdurchsuchung bei diesem Lieferanten hätten Datenbestände beschlagnahmt werden können, die beweisen würden, dass der gegenständliche Betrieb nicht nur offizielle Lieferungen erhalten habe, sondern auch über Scheinkunden (Dummykunden) Waren bezogen habe. Anhand der angeführten Beweisaufnahme und Auswertung hätte folgende eingeschlagene Vorgangsweise festgestellt werden können: Der Kunde der Fa. X. habe seine (offizielle) Bestellung in der telefonischen Bestellannahme deponiert, worauf diese sofort in die EDV zur (offiziellen) Kundennummer eingegeben worden sei. Weiters habe der Kunde die inoffizielle Warenmenge, die von den Mitarbeitern der Bestellannahme zu einer fingierten Kundennummer in die EDV eingegeben worden sei, geordert. Nach Bestellschluss seien automatisch die Ladelisten und Kundenanfahrtslisten erstellt worden.

Aus den sichergestellten EDV-Daten der Fa. X. sei der Zusammenhang zwischen den offiziellen und der inoffiziellen Kundennummer (tatsächlicher Kunde - „Dummykunde“) eindeutig – und zwar mengen- und betragsmäßig – nachgewiesen. Die Prüfungsabteilung Strafsachen habe Zeugeneinvernahmen mit in verschiedenen Bereichen der Fa. X. tätigen Mitarbeitern durchgeführt, dabei sei das von der Prüfungsabteilung Strafsachen Wien und der Systemprüfung Wien-Körperschaften aufgezeigte Schema für Schwarzeinkauf von der Anlage der Dummy-Nummer über die Bestellung, die Auslieferung bis hin zur Verbuchung bestätigt.

Im konkreten Fall habe das geprüfte Unternehmen Fa. B-OEG für offizielle Einkäufe im Prüfungszeitraum 1996 und 1997, welche lückenlos auf das Wareneinkaufskonto verbucht worden seien, die Kundennummer Y. verwendet. Daneben sei analog der beschriebenen Vorgangsweise zur fingierten Kundennummer Y.Y („Dummykunde X-GmbH“) Wareneinkäufe getätigt worden, die einerseits nicht im Aufwand des geprüften Unternehmens enthalten seien, andererseits würden aber auch die entsprechenden Verkaufserlöse fehlen.

Aufgrund der so festgestellten inoffiziellen Einkäufe für Bier wurde durch Gegenüberstellung der offiziellen und inoffiziellen Biereinkäufe der Jahre 1996 und 1997 für das Jahr 1996 ein Hinterziehungsfaktor von 24,70% und für 1997 ein solcher von 26,28% ermittelt und dieser Hinterziehungsfaktor im Schätzungswege auf die Wareneinkäufe an Kaffee, Wein, Spirituosen und alkoholfreie Getränke angewendet und so (pauschal) die Schwarzumsätze betreffend die übrigen Produktgruppen ermittelt.

Wenn der Bw. in der gegenständlichen Berufung einwendet, dass ein so ermittelter Verkürzungsprozentsatz für alle anderen Getränke (Wein, Spirituosen, Aufgussgetränke, etc.) weder durch Unterlagen noch durch Erhebungen belegt sei und es der Lebenserfahrung widerspreche, dass etwa bei 10%igen Aufgussgetränken der gleiche Hinterziehungsfaktor anfalle, so ist er damit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates insoweit im Recht. Auch wenn es grundsätzlich der Erfahrung des täglichen Lebens entspricht, dass außer den nachgewiesenen Wareneinsatz- und Umsatzverkürzungen im Bezug auf Bier und Mineralwasser auch derartige Verkürzungen in anderen Produktbereichen stattgefunden haben, so reicht eine derartige, wenn auch begründete Vermutung für die Feststellung einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG keinesfalls aus. Weder im zugrunde liegenden Abgabenverfahren noch im gegenständlichen Finanzstrafverfahren liegen Ermittlungsergebnisse bzw. Feststellungen vor, welche die begründete Annahme einer Abgabenhinterziehung für die durch pauschale Anwendung des Hinterziehungsprozentsatzes für Bier auf die anderen Produktgruppen ermittelten Verkürzungsbeträge mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit und Bestimmtheit rechtfertigen würden. Nach der Aktenlage wurden weder Ermittlungen bei den anderen Lieferanten durchgeführt noch andere Beweise erhoben, welche die Anwendung des selben Hinterziehungsfaktors, wie er für die von der Fa. X. stammenden Wareneinkäufe ermittelt wurde, auf die anderen, nicht von diesem Lieferanten stammenden Wareneinkäufe rechtfertigen würden. Ergänzende dahingehende Erhebungen erschienen dem Unabhängigen Finanzsenat im nunmehrigen Stadium des Verfahrens aufgrund der lange zurückliegenden, außerhalb der siebenjährigen Belegaufbewahrungsverpflichtung liegenden Tatzeiträume weder ökonomisch noch zielführend.

Es war daher im Bezug auf die erstinstanzlich der Bestrafung zugrunde gelegten verkürzten Umsätze und Gewinne, welche auf pauschalen Zuschätzungen für nicht von der Fa. X. bezogene Wareneinkäufe beruhten, mit Verfahrenseinstellung wie aus dem Spruch ersichtlich vorzugehen.

Im Bezug auf die von der Fa. X. inoffiziell bezogenen Getränkeeinkäufe an Bier und Mineralwasser kann jedoch ein derartiger Nachweis nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zweifelsfrei erbracht werden, wenngleich dem Bw. zuzustimmen ist, dass die insoweit vom Spruchsenat getroffenen Feststellungen im angefochtenen Erkenntnis weder ausreichend dargestellt noch begründet wurden.

Der erkennende Berufungssenat geht aus folgenden Gründen davon aus, dass die unter der Kundennummer Y.Y (Dummykunde X-GmbH) bezogenen Wareneinkäufe, welche durch Ermittlungen der Prüfungsabteilung Strafsachen unter Zuhilfenahme von EDV-Experten der Systemprüfung Wien-Körperschaften erstellt wurde, zweifelsfrei der Fa. B-OEG zuzurechnen sind:

Die beschriebene Vorgangsweise der Fa. X. bei inoffiziellen Wareneinkäufen von Kunden ist durch (auch im Arbeitsbogen der BP erliegende) ausführliche Zeugenaussagen der damit befassten Personen des Rechnungswesens bzw. des Verkaufes der Fa. X. belegt.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat wurde durch den Zeugen AD S. eine Kopie eines „Heftes“ der Telefonverkäuferinnen der Fa. X. vorgelegt, aus welchem ersichtlich ist, dass zu der offiziellen Kundennummern der Fa. B-OEG die Dummy-Kundennummer Y.Y lautend auf Fa. X-GmbH zugehörig ist. Des Weiteren wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat durch den Zeugen AD S. eine Summenaufstellung der Weiß- und Schwarzeinkäufe der Fa. B-OEG vorgelegt, aus welcher ersichtlich ist, dass zum gleichen Datum des Lieferscheines betragsmäßig idente Summen an Weißeinkäufen (WEK) und Schwarzeinkäufen (SEK) erfolgten. Auch eine Aufgliederung der offiziellen und inoffiziellen Einkäufe zeigt, dass die jeweils am selben Tag bezogenen WEK und SEK die gleiche Zusammensetzung der Einkaufsprodukte (Kapsreiter Landbier Hell, Schneider Hefebier, Ottakringer Koarl, Goldfassl Pils und Null Komma Josef, etc.) auswiesen.

Für den Unabhängigen Finanzsenat ist es undenkbar und der Erfahrung des täglichen Lebens klar widersprechend, dass eine andere Fa. X-GmbH am selben Tag die selben Produkte in der gleichen Menge und in der selben Produktzusammensetzung mit dem identen Gesamtpreis gekauft hat wie die Fa. B-OEG. Aus diesen vorgelegten Unterlagen geht für den UFS zweifelsfrei hervor, dass über die Dummy-Kundennummer Y.Y bezogenen Wareneinkäufe der Firma des Bw. zuzurechnen sind.

Der erkennende Berufungssenat ist daher zum Ergebnis gelangt, dass die vom Bw. beantragte zusätzliche Beweisaufnahme in Form der Erstellung eines Gutachtens durch einen gerichtlich beeidigten Sachverständigen im gegenständlichen Fall für die Wahrheitsfindung nicht erforderlich ist, da der Sachverhalt schon auf Grund des vorliegenden Beweismaterialies,

soweit er Wareneinkäufe von der Fa. X. betrifft, als erwiesen angenommen werden kann. Ausgehend von Schwarzeinkäufen an Bier in Höhe von S 55.738,00 für 1996 und S 55.259,00 für 1997 sowie an inoffiziellen Einkäufen von alkoholfreien Getränken in Höhe von S 8.871,05 für 1996 und S 5.518,06 für 1997 ist der UFS unter Anwendung der sich aus dem BP-Bericht ergebenden Rohaufschlagssätze zu einem verkürzten Nettoumsatz 1996 in Höhe von S 239.271,00 und 1997 in Höhe von S 214.607,00 gelangt, aus dem sich die verkürzte USt in Höhe von S 47.854,00 für 1996 und S 42.921,00 für 1997 (wie aus dem Spruch ersichtlich) ergibt.

Unter Berücksichtigung des verkürzten Wareneinsatzes an Bier und alkoholfreien Getränken und der aliquoten Getränkesteuer ergibt sich ein anteiliger verkürzter Gewinn des Bw. von S 84.319,00 für 1996 und S 74.341,00 für 1997, aus welchen die aus dem Spruch ersichtlichen Einkommensteuerverkürzungen resultieren.

Aufgrund der teilweisen Verfahrenseinstellung war mit einer Strafneubemessung vorzugehen im Zuge derer, entsprechend der Feststellungen des Spruchsenates von einem geringen durchschnittlichen Monatseinkommen des Bw. von € 1.000,00 auszugehen war, wobei den Bw. keine Sorgepflichten treffen.

Bei der Strafbemessung hat der Berufungssenat als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Bw., die volle Schadensgutmachung sowie die vom Bw. nicht verschuldete überlange Verfahrensdauer bis knapp an die Grenze der absoluten Verjährung der Strafbarkeit angesehen. Als erschwerend wurde kein Umstand angesehen.

Die vom Bw. zeitnah erfolgte Schadensgutmachung und insbesondere die überlange Verfahrensdauer rechtfertigte nach Ansicht des UFS die Verhängung einer Geldstrafe, welche unter der im § 23 Abs. 4 geregelten Mindeststrafe liegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. September 2007