



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat Wien 2

GZ. FSRV/0067-W/10

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Wien 2 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Mag. Gerhard Groschedl sowie die Laienbeisitzer Dr. Wolfgang Seitz und Mag. Dr. Jörg Krainhöfner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen K.G., Adresse1, vertreten durch Dr. Erich Hirt, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Rudolfsplatz 5, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 7. Dezember 2009 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 23. Oktober 2009, SpS, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. September 2010, am 14. Dezember 2010 in nicht öffentlicher Sitzung

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis aufgehoben und die Finanzstrafsache gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG zur Durchführung der erforderlichen umfangreichen Ergänzung des Untersuchungsverfahrens an die Finanzstrafbehörde erster Instanz zurückverwiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 23. Oktober 2009, SpS, wurde K.G. (Bw.) der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, er habe im Bereich des Finanzamtes Wien 8/16/17 vorsätzlich

1.) als Einzelunternehmer

a) durch die Abgabe inhaltlich unrichtiger Abgabenerklärungen zur Einkommensteuer für die Kalenderjahre 1998 bis 2002, sohin unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, bescheidmäßig festzusetzende Abgaben, und zwar Einkommensteuer 1998 in Höhe von € 152,00, Einkommensteuer 1999 in Höhe von € 447,00, Einkommensteuer 2000 in Höhe von € 658,00, Einkommensteuer 2001 in Höhe von € 4.079,00 und Einkommensteuer 2002 in Höhe von € 5.728,00 verkürzt; und weiters

b) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen am Umsatzsteuer für die Monate 2-11/2003 in Höhe von € 1.838,00, 1-12/2004 in Höhe von € 2.200,00, 1-12/2005 in Höhe von € 2.200,00, 1-12/2006 in Höhe von € 2.200,00, 1-12/2007 in Höhe von € 2.200,00, 1-6/2008 in Höhe von € 1.250,00 und 7-12/2008 in Höhe von € 1.250,00 bewirkt, wobei er den Eintritt der Verkürzungen nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe; und weiters

2.) als für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Obliegenheiten verantwortlicher Geschäftsführer der Fa. K-GmbH.

a) durch die Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen zur Umsatzsteuer für die Kalenderjahre 1999 bis 2003, sohin unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, bescheidmäßig festzusetzende Abgaben, und zwar Umsatzsteuer 1999 in Höhe von € 1.090,00, Umsatzsteuer 2000 in Höhe von € 2.361,00, Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 2.361,00, Umsatzsteuer 2002 in Höhe von € 2.834,00 und Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 3.306,00 verkürzt; und weiters

b) unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht selbst zu berechnende Abgabe, nämlich Kapitalertragsteuer 2001 in Höhe von € 6.843,00, Kapitalertragsteuer 2002 in Höhe von € 8.212,00 und Kapitalertragsteuer 2003 in Höhe von € 9.580,00 durch Nichtentrichtung verkürzt, indem er die Einbehaltung, Anmeldung und Abfuhr unterlassen habe.

Gemäß §§ 33 Abs. 5 FinStrG und 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 23 Abs. 3 FinStrG, wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 20.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 50 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 FinStrG habe der Bw. die Kosten des Strafverfahrens in Höhe von € 363,00 und eines allfälligen Vollzuges zu ersetzen.

Gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG hafte die Fa. K-GmbH. mit einem Teilbetrag von € 12.000,00 für die über den Bw. verhängte Geldstrafe.

In den Entscheidungsgründen führt der Spruchsenat zur Person des Bw. aus, über seine gegenwärtigen Einkommensverhältnisse und allenfalls bestehende Sorgepflichten des finanzstrafbehördlich unbescholtenen Bw. würden keine Erkenntnisse vorliegen.

Die Ladung zur mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat sei dem Bw. an seiner Meldeadresse durch Hinterlegung zugestellt worden, weswegen gemäß § 126 FinStrG in seiner Abwesenheit entschieden hätte werden können.

Zu Schulterspruch 1.)a) stellte der Spruchsenat fest, der Bw. erziele Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung und sei zur Einkommensteuer erfasst.

Die Erstfestsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2002 sei gemäß den vom Beschuldigten eingereichten Abgabenerklärungen erfolgt (am 5. Juli 2004).

Im Jänner 2008 sei eine abgabenbehördliche Prüfung abgeschlossen worden, in deren Verlauf festgestellt worden sei, dass diese den Veranlagungen zugrunde gelegten Abgabenerklärungen unter anderem dahingehend unrichtig gewesen seien, weil bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in den nunmehr verfahrensgegenständlichen Jahren nicht sämtliche Einnahmen offen gelegt und Werbungskosten zu Unrecht geltend gemacht worden wären (Tz. 4 bis 10).

Zu Schulterspruch 1.)b) wird im angefochtenen Erkenntnis ausgeführt, aus dem Inhalt des Veranlagungsaktes sei weiters zu entnehmen, dass der Bw. ab Februar 2003 es konsequent unterlassen habe, Umsatzsteuervorauszahlungen zu entrichten. Weder im Abgaben- noch zuletzt im Finanzstrafverfahren sei eine entsprechende Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen erfolgt, sodass eine schätzungsweise Ermittlung erforderlich gewesen sei. Die entsprechenden Bescheide seien in Rechtskraft erwachsen und für die Ermittlung der strafbestimmenden Wertbeträge heranzuziehen gewesen.

Im Finanzstrafverfahren habe der Bw. die Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen und seine Kenntnisse der ihn treffenden Verpflichtungen eingestanden.

Zu Schulterspruch 2.) wird im angefochtenen Erkenntnis des Spruchsenates ausgeführt, der Bw. sei seit Juni 1992 der für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Obliegenheiten verantwortliche Geschäftsführer der im Firmenbuch erfassten Fa. K-GmbH. gewesen.

Von der Gesellschaft sei in den Jahren 1998 und 1999 eine Begleitagentur und der Obst-, Gemüse- und Konservenhandel betrieben worden. Ab 1999 habe der Betrieb einen Würstelstand und ab Mitte 2003 ein Restaurant umfasst.

Die ursprüngliche Festsetzung der Umsatzsteuer 1999 bis 2003 sei nach den eingereichten Abgabenerklärungen erfolgt.

Im Zuge einer im Jänner 2008 abgeschlossenen abgabenbehördlichen Prüfung seien gravierende formelle und materielle Mängel der Buchhaltung festgestellt worden und habe eine vorgenommene Verprobung der erklärten Erlöse gravierende Differenzen ergeben, welche nicht aufgeklärt hätten werden können.

Demzufolge seien diese Differenzbeträge als nicht in die Buchhaltung und Steuererklärungen aufgenommene Erlöse und verdeckte Ausschüttungen gewertet und der Umsatz- und Kapitalertragsteuer unterworfen worden. Hiezu liege im Finanzstrafverfahren ein konkretes Vorbringen nicht vor.

Nach Zitieren der bezughabenden Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes stellte der Spruchsenat fest, das Verhalten des Bw. erfülle das vom Gesetz vorgegebenen Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht, da davon auszugehen sei, dass dem Bw. als realitätsbezogenem, im Wirtschaftsleben stehenden Geschäftsmann die ihn treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen, ebenso wie die Konsequenz pflichtwidrigen Verhaltens, nämlich das Bewirken von Abgabenverkürzungen bekannt gewesen seien.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd die bisherige Unbescholtenheit des Bw. und eine teilweise Schadensgutmachung, als erschwerend hingegen die Fortsetzung des deliktischen Verhaltens über einen längeren Zeitraum an.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 7. Dezember 2009, mit welcher das zugrunde liegende Erkenntnis des Spruchsenates in vollem Umfang angefochten wird.

Verwiesen wird auf das bisher mangelhafte Verfahren und beantragt, gegenständliches Straferkenntnis schon aus formalen Gründen mangels ordnungsgemäßem Verfahren zu beheben.

Die Anzeige stütze sich auf Betriebsprüfungsberichte betreffend das Einzelunternehmen des Bw. und die Fa. K-GmbH.

a) Zum Einzelunternehmen werde die Abgabe unrichtiger Steuererklärungen und die damit verbundene Verkürzung von Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2002 in Höhe von insgesamt € 11.064,00 vorgehalten.

Diesem Vorwurf liege der Betriebsprüfungsbericht vom 11. Jänner 2008 zugrunde, in welchen Feststellungen getroffen worden seien, die den tatsächlichen Verhältnissen widersprechen würden, sodass auch die festgestellten Einkommensteuernachzahlungen zu Unrecht bestünden. Jedenfalls treffe den Bw. keinerlei finanzstrafrechtlich relevantes Verschulden, wodurch ein entsprechender strafrechtlicher Vorwurf sich ergeben könnte.

Besonders gravierend dabei sei die von der Betriebsprüfung erfolgte Feststellung eines Privatanteiles von mehr als einem Drittel, was völlig tatsachenwidrig sei. In diesem Zusammenhang sei auszuführen, dass der Bw. das Haus von seinen Eltern im Jahr 1995 übergeben erhalten habe und sich im ersten Stock eine Wohnung befindet, die auch vom Bw. mitbenutzt werde. Unabhängig davon werde von der Mutter, die Mieterin der Wohnung sei, Miete bezahlt, welche auch in den Einnahmen enthalten sei. Das Erdgeschoß sei im Prüfungszeitraum an die Fa. K-GmbH. vermietet worden, dort befänden sich die Geschäftsräumlichkeiten und die Produktion für die Erzeugung von Gemüsekonserven und auch das Lager. Der Ansatz eines Privatanteiles im Erdgeschoß sei völlig verfehlt, zumal selbst der von der Betriebsprüfung entsprechend einem Plan als Pferdestall/Lager bezeichnete Raum mit knapp 8m² tatsächlich zur Nutzung aller Hausbewohner gedient habe, dort befindet sich nämlich die sogenannte Waschküche.

Im Einzelnen sei etwa auch darauf hinzuweisen, dass die in Tz. 4 des Betriebsprüfungsberichtes genannten Betriebskostenüberschüsse tatsächlich keine Einnahmen darstellen würden, da der Bw. bereits sämtliche Betriebskostenzahlungen von Mietern auch für die Betriebskosten verwendet habe, ihm selbst davon keinerlei Überschüsse verblieben seien.

Weiters stünden dem Bw. etwa auch die Aufwendungen für den Lagerraum (Tz. 6) zu, da sich aufgrund der Geschäftsräumlichkeiten im Erdgeschoß und auch im Kellerbereich keinerlei Keller für die Mieter befunden hätten, was jedoch gesetzlich vorgesehen sei und es habe

dadurch für die Mieter die Möglichkeit bestanden, in diesem Lagerraum Gegenstände aufzubewahren, wie etwa Räder und auch Reifen.

Auch die Kürzung jeglicher Telefonausgaben sei zu Unrecht erfolgt und es seien etwa auch die Ausgaben für Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft, wenn auch nicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, jedenfalls bei den gewerblichen Einkünften abzugsfähig.

Gehe man von diesen Voraussetzungen aus, liege tatsächlich überhaupt kein Privatanteil vor und seien daher auch die in Tz. 10 vorgenommenen Aufwandskürzungen nicht haltbar.

Die für die Jahre 1998 bis 2002 erfolgten Kalkulationen der Einnahmen abzüglich Aufwendungen seien daher schon vom Grundsatz her unrichtig und würden sich keinesfalls die dort angegebenen Betriebsergebnisse ergeben, sodass auch die Einkommensteuernachforderung nicht zu Recht bestehet.

Jedenfalls sei dabei im gegenständlichen Finanzstrafverfahren von keinerlei Fahrlässigkeit oder sogar Vorsatz des Bw. auszugehen, der ihn finanzstrafrechtlich in irgendeiner Form zum Nachteil gereichen könnte.

Hinsichtlich der vorgehaltenen Umsatzsteuern 2003 bis 2008 werde ausgeführt, dass die ermittelten Beträge unrichtig seien, zumal schon grundsätzlich keine Verpflichtung zur Zahlung von Umsatzsteuer hinsichtlich der Mieteinkünfte gegeben gewesen sei, wobei unabhängig davon auch unrichtige Bemessungsgrundlagen vorliegen würden.

b) In Bezug auf die Fa. K-GmbH. werde finanzstrafrechtlich vorerst die Verkürzung an Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2003 mit einem Gesamtbetrag von € 11.992,00 vorgehalten.

Dazu wird ausgeführt, dass die von der Betriebsprüfung erfolgte Schätzung der Bemessungsgrundlagen unrichtig erfolgt sei. Wie sich aus der diesbezüglich relevanten Tz. 5 des Betriebsprüfungsberichtes ergebe, seien offensichtlich „griffweise“ Hinzuschätzungen vorgenommen worden, dies in Höhe von jährlich S 150.000,00 (1999) bis € 25.435,49 (S 350.000,00 für 2003). Für diese Hinzuschätzungen würden schlicht überhaupt keine Anhaltspunkte vorliegen. Nach der ständigen Judikatur des VwGH müsse auch bei Vorliegen formeller Mängel eine Schätzung jedenfalls dem wahrscheinlichen Ergebnis entsprechen, dies sei jedoch im gegenständlichen Fall in keiner Weise gegeben. Wie sich aus den Steuererklärungen ergebe, erfolgte mit diesen eine Offenlegung der erzielten Umsätze, die von der Betriebsprüfung angeführten erheblichen Differenzen einer – nicht bekannten –

Verprobung lägen nicht vor und könnten jedenfalls die vorgenommenen erheblichsten Zuschätzungen in keiner Weise rechtfertigen. Die insoweit sich ergebenden Nachforderungen bei der Umsatzsteuer für die Wirtschaftsjahre 1999 bis 2003 könnten daher dem Bw. als Geschäftsführer in keiner Weise finanzstrafrechtlich zum Vorwurf gemacht werden. Dazu komme, dass er für die abgabenrechtlichen Belange der Gesellschaft nur eingeschränkt zuständig gewesen sei.

Unabhängig davon sei noch eine weitere erhebliche Unrichtigkeit im gegenständlichen Betriebsprüfungsbericht festzuhalten:

Die von der Betriebsprüfung im Verfahren zugrunde gelegten Anschaffungskosten für den Ankauf des Würstelstandes seien offensichtlich überhaupt nicht berücksichtigt worden. Dazu habe es einen Zivilprozess gegeben, wobei der diesbezügliche Gerichtsakt der Betriebsprüfung vorgelegen sei, sodass eine Berücksichtigung des gesamten Kaufpreises für den Würstelstand einerseits als Vorsteuern und andererseits im Bereich der Abschreibungen zu berücksichtigen gewesen wäre.

Diesbezüglich sei auch bereits längst ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1999 bis 2003 gestellt worden und es sei dieses Verfahren noch beim Finanzamt anhängig.

Davon unabhängig sei auch die weiters vorgeworfene Verkürzung an Kapitalertragsteuer 2001 bis 2003 in Höhe von insgesamt € 24.635,00. Wie bereits ausgeführt, seien die Kalkulationsdifferenzen in der von der Betriebsprüfung angenommenen Höhe bei weitem nicht gegeben, wobei fälschlicherweise sogar noch eine Umsatzsteuer als Entnahme hinzugerechnet werde. Unabhängig davon, dass gegenständlich angenommene Hinzuschätzungs beträge unrichtig ermittelt worden seien, seien sie auch dem Bw. keinesfalls zugekommen. Dieser sei zudem Minderheitsgesellschafter und es könne daher nach der ständigen Judikatur des VwGH insoweit eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht angenommen werden, zumal auch ein Beweisergebnis, dass derartige Beträge ihm zugekommen seien, in keiner Weise vorliege. Für die gegenständlich von der Betriebsprüfung ermittelte Kapitalertragsteuer könne sohin der Bw. auch finanzstrafrechtlich in keiner Weise zum Vorwurf gemacht werden.

Zum Beweis für das gesamte Vorbringen werde der Steuerberater des Bw., welcher einerseits die Buchhaltung gemacht habe und andererseits auch die Wiederaufnahmeanträge eingebracht habe, als Zeuge geführt.

Abschließend werde sohin beantragt, das gegenständliche Finanzstrafverfahren einzustellen, in eventu eine schuldangemessene geringe Strafe unter Berücksichtigung vorgenannter

Ausführungen zu verhängen. Die derzeit festgesetzte, geradezu drakonische Strafe widerspreche nicht nur dem bisherigen unbescholtenen Verhalten des Bw., sondern erweise sich auch im Hinblick auf die zugrunde zu legenden Bemessungsgrundlagen als erheblich überhöht.

Im Rahmen der am 14. September 2010 durchgeföhrten mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat ergänzte der Bw. durch seinen Verteidiger das Berufungsvorbringen dahingehend, er habe im Abgabenverfahren am 10. September 2010 zwei Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend sein Einzelunternehmen (Vermietung und Verpachtung) sowie betreffend die Fa. K-GmbH. (St.Nr. XY) eingebracht und die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1998-2006 sowie betreffend Umsatzsteuer 2004-2007 (Einzelunternehmen) sowie betreffend Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer 1999-2003 (betreffend GmbH) beantragt, wobei der Inhalt dieser im Abgabenverfahren gestellten Anträge auch zum Inhalt des Berufungsvorbringens erhoben wurde. Aus diesen Wiederaufnahmeanträgen geht hervor, dass die unter Schulterspruch 1.)a) des Erkenntnisses des Spruchsenates der Bestrafung zugrunde gelegte Einkommensteuer zur Gänze zu Unrecht vorgeschrieben worden sei und in Bezug auf Schulterspruch 1.)b) hinsichtlich Umsatzsteuer der Jahre 2004-2006 wegen Zutreffen der Kleinunternehmerbefreiung tatsächlich keine Umsatzsteuer angefallen sei. Für Umsatzsteuer der Jahre 2007 und 2008 sei eine geringere bescheidmäßige Festsetzung erfolgt, als diese dem erstinstanzlichen Erkenntnis zugrunde gelegt worden sei.

Lediglich die Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr 2003 werde anerkannt.

Des Weiteren brachte der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 14. September 2010 zu Schulterspruch 2.) des erstinstanzlichen Erkenntnisses unter Verweis auf den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 10. September 2010 vor, eine Verkürzung an Kapitalertragsteuer 2001 bis 2003 sei nicht verwirklicht worden. Zu Schulterspruch 2.)a) werde sich in Bezug auf Umsatzsteuer 1999 bis 2003 nach Berücksichtigung des Vorbringens im Wiederaufnahmeantrag ein verringelter Verkürzungsbetrag von insgesamt € 2.800,00 für alle Jahre ergeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur möglich, sondern für gewiss hält.

Gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG kann die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz auch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses (Bescheides) unter Zurückweisung der Sache an die Finanzstrafbehörde erster Instanz verfügen, wenn sie umfangreiche Ergänzungen des Untersuchungsverfahrens für erforderlich hält; die Finanzstrafbehörde erster Instanz ist im weiteren Verfahren an die im Aufhebungsbescheid niedergelegte Rechtsanschauung gebunden.

Dem angefochtenen Erkenntnis des Spruchsenates liegen zu Schulterspruch 1.)a) die Feststellungen einer mit Bericht vom 11. Jänner 2008 abgeschlossenen Außenprüfung betreffend das Einzelunternehmen des Bw. (Vermietung und Verpachtung) hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer der Jahre 1998-2002 zugrunde.

Unter Textziffer 2 des Außenprüfungsberichtes wird festgestellt, dass zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nur vereinzelt Belege vorgelegt wurden. In den Jahren 1998-2000 erfolgte die Abrechnung des Hauses durch einen Hausverwalter, Belege dazu wurden nicht vorgelegt. Für das Jahr 2000 waren weder Zinslisten und Auflistungen der Ausgaben noch die dazugehörigen Belege vorhanden. 2001 erfolgte zwar die Auflistung der Ausgaben, jedoch konnten dazugehörige Belege nicht vorgelegt werden.

Nach dem Inhalt des Strafaktes der Finanzstrafbehörde erster Instanz liegen der erstinstanzlichen Bestrafung wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG die Feststellungen der Außenprüfung im Bericht vom 11. Jänner 2008 unter den Textziffern 4-8 zugrunde.

Unter Textziffer 4 wurden seitens der Außenprüfung Betriebskostenüberschüsse der Jahre 1998-2000 (1998 in Höhe von S 52.892,07, 1999: S 108.306,94, 2000: S 115.161,22), welche nicht an die Mieter zurückgezahlt wurden, als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung angesetzt. Aus dem erstinstanzlichen Erkenntnis und der Aktenlage sind keine Anhaltspunkte dahingehend zu entnehmen, aufgrund welcher Sachverhaltsfeststellungen und Erwägungen der Spruchsenat insoweit in subjektiver Hinsicht von einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG ausgegangen ist.

Weiters hat die Betriebsprüfung festgestellt, dass gebäudeanteilige Kosten wie Absetzung für Abnutzung, Instandhaltung, Finanzierung usw. um einen Privatanteil von 34% zu kürzen seien, wobei festgestellt wurde, dass 136m² von einer Gesamtnutzfläche des Erdgeschoßes (276m²) sowie der gesamte erste Stock vom Bw. privat genutzt worden seien. Diese

Feststellung der Betriebsprüfung wird sowohl mit der gegenständlichen Berufung als auch im Antrag auf Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens vom 10. September 2010 entschieden in Abrede gestellt und eingewendet, das Erdgeschoß sei zur Gänze an die Fa. K-GmbH vermiert worden, wobei eine Mitnutzung des Lagers und der Waschküche durch die Mieter ins Treffen geführt wurde. Entgegen den Prüfungsfeststellungen sei die Wohnung im ersten Stock zur Gänze an die Mutter des Bw. vermietet gewesen, welche hierfür auch Miete bezahlt habe, was aus den nunmehr vorliegenden Unterlagen und Zinslisten laut Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens ersichtlich sei. Aufgrund dieser im Berufungsverfahren neu vorgebrachten Einwendungen zur objektiven Tatseite wird insoweit eine Ergänzung des Untersuchungsverfahrens dahingehend erforderlich sein, ob bzw. in welchem Umfang tatsächlich eine Privatnutzung des Mietobjektes stattgefunden hat und falls ja, inwieweit den Bw. ein Verschulden an der daraus resultierenden Abgabenverkürzung etwa dahingehend trifft, dass er seinem steuerlichen Vertreter bzw. der Hausverwaltung nicht die erforderlichen Informationen betreffend anteilige Privatnutzung des Gebäudes erteilt hat.

Laut Textziffer 6 des Betriebsprüfungsberichtes wurden in den Jahren 1999, 2001 und 2002 Aufwendungen für einen Lagerraum (H.) an einer anderen Adresse nicht als Werbungskosten (S 15.008,00 für 1999, S 34.264,80 für 2001 und S 35.492,26 (€ 2.506,65) für 2002) anerkannt. Auch insoweit sind der Aktenlage keine Anhaltspunkte zu entnehmen, für welche Zwecke dieses Lager tatsächlich angemietet und weswegen der Werbungskostencharakter dieser Aufwendungen verneint wurde bzw. welche Feststellungen insbesondere auch dafür maßgeblich waren, dass dem Bw. insoweit ein Verschulden an der Abgabe der unrichtigen Steuererklärungen in Form des Vorsatzes trifft.

In den Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2001 war laut Feststellung der Außenprüfung unter Textziffer 7 eine Baufirmenrechnung verbucht, die sich eindeutig nicht auf die Adresse der Vermietung bezieht. Des Weiteren wurden in den Jahren 1999, 2001 und 2002 gemäß § 20 EStG nichtabzugsfähige Privataufwendungen in Höhe von S 2.072,73 (Telekabel) für 1999, S 2.434,88 (Telekabel) und S 7.224,20 (Gartengestaltung) für 2001 sowie in Höhe von € 115,78 (Telekabel) für 2002 zu Unrecht geltend gemacht. Berufungseinwendungen in objektiver Hinsicht liegen zu diesen Feststellungen unter den Textziffern 7 und 8 des Berichtes über die Außenprüfung nicht vor. Allerdings sind auch insoweit Feststellungen unterblieben, aus welchen Gründen das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG subjektiv als erwiesen angesehen wurde.

Auch bringt der Bw. in seinem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1998-2006 sowie Umsatzsteuer 2004-2007 vor, dass zahlreiche Belege, die der Betriebsprüfung nicht vorgelegt hätten werden können (weitere Ausgabenbelege bzw. Bestätigung der Bank über Zinsen und Spesenzahlungen für die gegenständlichen Jahre sowie eine Aufstellung über die bisher nicht vorhandenen Mietumsätze) nunmehr vorliegen würden, wobei bei Berücksichtigung dieser neu hervorgekommenen Tatsachen sich für die Jahre 1998 bis 2002 keine Einkommensteuerverkürzungen ergeben würden. Auch insoweit erweist sich nunmehr der Sachverhalt in wesentlichen Punkten klärungs- bzw. ergänzungsbedürftig.

In Ergänzung der Berufung hat der Bw. durch seinen Verteidiger in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat zu Schulterspruch 1.)b) in Bezug auf die dort zugrunde gelegte Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG vorgebracht, dass eine Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen der Jahre 2004-2006 wegen Zutreffen der Kleinunternehmerregelung schon objektiv nicht erfolgt sei und zudem für die Jahre 2007 und 2008 eine geringere bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuer erfolgt sei, als sie im erstinstanzlichen Erkenntnis zugrunde gelegt wurde. Dazu führt der Bw. im Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuerbescheide 2004-2006 aus, dass sich nach Aufarbeitung der entsprechenden Belege ergeben habe, dass, entgegen der Schätzung der Betriebsprüfung, tatsächlich steuerbefreite Umsätze unter der Kleinunternehmengrenze erzielt wurden. Auch insoweit ergibt sich durch das neue Vorbringen des Bw. ein Ergänzungsbedarf des Sachverhaltes dahingehend, ob und inwieweit diese Behauptungen des Bw. den Tatsachen entsprechen.

Zu Recht bringt der Bw. in der gegenständlichen Berufung vor, dass die auf Grund der abgegebenen Umsatzsteuererklärungen durchgeführten Jahresveranlagungen zur Umsatzsteuer 2007 und 2008 geringer Umsatzsteuerzahllasten (2007: € 1.802,00 und 2008: € 1.484,76) ergaben, als sie dem erstinstanzlichen Erkenntnis zu Schulterspruch 1.)b) zugrunde gelegt wurden. Auch dieser Umstand wird im weiteren erstinstanzlichen Finanzstrafverfahren zu berücksichtigen sein.

Nach der Aktenlage hat der Bw. als Einzelunternehmer die aus Schulterspruch 1.)b) des erstinstanzlichen Erkenntnisses ersichtlichen Umsatzsteuervorankündigungen der Jahre 2003-2008 allesamt nicht abgegeben und auch die entsprechenden Umsatzsteuervorauszahlungen nicht entrichtet. In weiterer Folge hat er es auch unterlassen, Umsatzsteuererklärungen der Jahre 2003 bis 2008 abzugeben, wodurch er in der Folge auch eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt hat.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG dann ausgeschlossen, wenn einer Strafbarkeit infolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für den selben Tatzeitraum kein Hindernis entgegensteht. Die Tathandlung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist eine durch die Ahndung nach § 33 Abs. 1 FinStrG nachbestrafte Vortat (z.B. VwGH 21.9.2009, 2009/16/0083). Auch insoweit lässt die erstinstanzliche Entscheidung nicht erkennen, aufgrund welcher Feststellungen die Finanzstrafbehörde erster Instanz zum Ergebnis gelangt ist, dass eine versuchte Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG nicht begangen wurde. Es bedarf daher auch insoweit ergänzender Sachverhaltsfeststellungen.

Unter Schulterspruch 2.) des angefochtenen Erkenntnisses wurde der Bw. als verantwortlicher Geschäftsführer der Fa. K-GmbH. der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG in Bezug auf Umsatzsteuer der Jahre 1999 bis 2003 und Kapitalertragsteuer 2001 bis 2003 für schuldig erkannt. Objektive Grundlage dafür waren die Feststellungen einer mit Bericht vom 18. Jänner 2008 abgeschlossenen Außenprüfung, im Zuge derer zunächst umfangreiche Mängel der Buchführung (Textziffer 2) dahingehend festgestellt wurden, dass die Buchhaltungsunterlagen nicht vollständig vorgelegt werden konnten. Für einzelne Monate (6,10,11,12/99, 4,5,7,9,11/2000 und 2,4/01) fehlten die Unterlagen zur Gänze, für andere Monate konnten einzelne Belegkreise (z.B. Kassa 7/99) nicht vorgelegt werden. Des Weiteren waren Ausgangsrechnungen nur vereinzelt vorhanden und konnten Inventuren nicht vorgelegt werden. Zudem war die nachträgliche Trennung der Bareingänge und die Zuordnung der Umsätze zum ermäßigten bzw. zum Normalsteuersatz nicht nachvollziehbar.

Aufgrund der festgestellten umfangreichen Mängel der Bücher und Aufzeichnungen waren die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln, wobei eine kalkulatorische Verprobung der Erlöse mittels Gegenüberstellung von Einzel- zum Gesamttatbestand erhebliche Differenzen ergab, welche die Grundlage für die unter Textziffer 5 des Außenprüfungsberichtes dargestellten Zuschätzungen waren. Diese nicht erklärten Erlöse wurden dem Bw. als verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnet und der Kapitalertragsteuer unterzogen, woraus sich die unter Schulterspruch 2.)b) errechneten Kapitalertragsteuerverkürzungen ergeben.

Auch insoweit wurde der im Abgabenverfahren eingebrachte Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer der Jahre 1999-2003 und Kapitalertragsteuer der Jahre 1999-2003 im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat auch zum Berufungsvorbringen im Finanzstrafverfahren erhoben. Die

Einwendungen des Bw. in Bezug auf die Höhe der unter Schulterspruch 2.) zugrunde gelegten Verkürzungsbeträge an Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer betreffen insbesondere die Höhe der Zurechnungen durch die Betriebsprüfung, welche als nicht realitätsnah und daher auch für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens nicht erweisbar seien. Dabei wurde auch beanstandet, dass hinsichtlich dieser nicht der Lebenserfahrung entsprechenden Umsatzzuschätzungen keinerlei Vorsteuer bei der Berechnung der Verkürzungsbeträge berücksichtigt worden wäre. Gehe man von realistischen Verhältnissen auch bei branchengleichen Unternehmen aus, so wäre nach Ansicht des Bw. im Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens eine Hinzuschätzung im Ausmaß von einem Drittel der durch die Betriebsprüfung zugerechneten Beträge unter Berücksichtigung eines entsprechenden Wareneinsatzes und daraus resultierender Vorsteuer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend und es würde sich daraus ein verringelter Verkürzungsbetrag an Umsatzsteuer 1999 bis 2003 in Höhe von ca. € 2.800,00 insgesamt ergeben.

Die Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlage hindert zwar 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. Dabei reicht die Tatsache, dass Geschäftsvorgänge nicht in die Buchhaltung aufgenommen wurden oder Mängel der Aufzeichnungen festzustellen waren, für sich allein nicht aus, Verkürzungsvorsatz anzunehmen, weil es vielmehr der Feststellung bedarf, welche finanzstrafrechtlich zu verantwortenden Vorgänge zu den festgestellten Abgabenverkürzungen geführt haben (VwGH 7.7.2004, 2003/13/0171).

Auch in Bezug auf Schulterspruch 2.) ist aus der Begründung des erstinstanzlichen Erkenntnisses nicht ersichtlich, aufgrund welcher Sachverhaltsfeststellungen und aufgrund welcher Erwägungen die Annahme einer Abgabenhinterziehung an Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer für die aus dem Schulterspruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses ersichtlichen Zeiträumen und in der genannten Höhe als für erwiesen erachtet werde.

Auch insoweit werden die Einwendungen betreffend die Höhe der angeschuldigten Verkürzungsbeträge und auch dahingehend, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Bw. mangels Vorteilsgewährung nicht vorliege, ebenfalls im Rahmen einer Ergänzung des Untersuchungsverfahrens zu überprüfen sein.

Wie dargestellt, bedarf es im gegenständlichen Fall einer umfangreichen Ergänzung des Untersuchungsverfahrens, welche das zumutbare Ausmaß an ergänzenden Erhebungen im Berufungsverfahren vor der zweiten Instanz überschreiten, weswegen mit einer Aufhebung des bekämpften Erkenntnisses des Spruchsenates gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG vorzugehen war.

Obwohl keine Bindungswirkung zwischen Abgaben- und Finanzstrafverfahren besteht, erscheint es im gegenständlichen Fall jedenfalls ökonomisch und zweckmäßig, die (zeitnahe) Erledigung der bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebrachten und bislang unerledigten Wiederaufnahmeanträge vom 10. September 2010 abzuwarten und darauf basierend die finanzstrafrechtlichen Erwägungen anzustellen bzw. eventuelle ergänzende Erhebungen durchzuführen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Dezember 2010