



**UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT**

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat Wien 1

GZ. FSRV/0041-W/09,
miterledigt FSRV/0042-W/09,
FSRV/0051-W/09,
FSRV/0052-W/09

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Wien 3 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Dr. Josef Graf sowie die Laienbeisitzer Mag. Dr. Jörg Krainhöfner und Dr. Wolfgang Seitz als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen 1.) Bw1 und 2.) Bw2, beide vertreten durch Wirtschaftsberatung Mariahilf, Mag. Ungerböck & Mag. Klepeisz, Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 1060 Wien, Linke Wienzeile 4, Stiege 1/2/6, wegen der Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufungen beider Beschuldigter vom 11. März 2009 sowie des Amtsbeauftragten (AB) vom 25. März 2009 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 10. Dezember 2008, SpS XY und SpS YX, nach der am 10. November 2009 in Abwesenheit der Beschuldigten und in Anwesenheit ihres Verteidigers Dr. B., der Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftührerin E. durchgeföhrten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I.) Den Berufungen der Beschuldigten S.E. (Bw1) und G.E. (Bw2) wird Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates aufgehoben und die gegen beide Beschuldigte wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG betreffend Umsatz-, Einkommen- und Kapitalertragsteuer 2002 bis 2004 eingeleiteten Finanzstrafverfahren werden gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

II.) Die Berufung des Amtsbeauftragten wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 10. Dezember 2008, SpS XY und SpS YX, wurden die Bw1 und der Bw2 jeweils der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, im Bereich des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Obliegenheiten der Fa. E-GmbH verantwortliche Geschäftsführer fahrlässig durch die Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen zur Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Kalenderjahre 2002 bis 2004, sohin unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, bescheidmäßig festzusetzende Abgaben, und zwar Umsatzsteuer 2002 in Höhe von € 5.903,00, Körperschaftsteuer 2002 in Höhe von € 14.758,00, Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 6.718,00, Körperschaftsteuer 2003 in Höhe von € 16.795,00, Umsatzsteuer 2004 in Höhe von € 4.984,00 und Körperschaftsteuer 2004 in Höhe von € 12.462,00 verkürzt zu haben.

Gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG, unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 23 Abs. 3 FinStrG, wurde über die Bw1 deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 11.200,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 28 Tagen verhängt.

Über den Bw2 wurde gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 12.400,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 31 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 FinStrG wurden die von der Bw1 und vom Bw2 zu ersetzenen Kosten des Finanzstrafverfahrens mit jeweils € 363,00 bestimmt.

Zur Begründung wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass die finanzstrafrechtlich unbescholtene Bw1 und der finanzstrafrechtlich bereits in Erscheinung getretene Bw2 gemeinsam für die ordnungsgemäße Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Obliegenheiten der Fa. E-GmbH (gastronomischer Betrieb) verantwortlich gewesen seien.

Bei einer im August 2007 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung für die verfahrensgegenständlichen Jahre seien erhebliche Kalkulationsdifferenzen festgestellt worden, die den erklärten Umsätzen- und Gewinnen zugerechnet und als verdeckte Gewinnausschüttungen auch der Kapitalertragsteuer unterzogen worden seien.

Die auf den Feststellungen der Betriebsprüfung beruhenden (berichtigten) Abgabenbescheide seien in Rechtskraft erwachsen.

In dem zunächst wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung eingeleiteten Finanzstrafverfahren seien die Kalkulationsdifferenzen mit Diebstählen erheblichen Ausmaßes durch das Personal erklärt worden, die zufolge mangelhafter Kontrolle nicht sofort aufgefallen seien. Das Vorliegen einer schuldhaften Kapitalertragsteuerverkürzung sei in Abrede gestellt worden.

Dem Vorbringen im Untersuchungsverfahren sei die Finanzstrafbehörde bei der Vorlage der Akten mit den erhobenen Anschuldigungen gefolgt.

Nach Zitieren der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen stellte der Spruchsenat fest, dass das Verhalten der Beschuldigten das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht erfülle und deswegen mit einem Schulterspruch vorzugehen gewesen sei.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat bei der Bw1 als mildernd die bisherige Unbescholtenseit, ihr Geständnis und eine teilweise Schadensgutmachung, als erschwerend hingegen keinen Umstand.

Hinsichtlich des Bw2 wurde als mildernd das abgelegte Geständnis und eine teilweise Schadensgutmachung, als erschwerend hingegen zwei Vorstrafen (Zoll) angesehen.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richten sich die vorliegenden frist- und formgerechten Berufungen der Bw1 und des Bw2, jeweils vom 11. März 2009 sowie diejenige des Amtsbeauftragten vom 25. März 2009.

In den inhaltsgleichen Berufungen der Bw1 und des Bw2 wird das Vorliegen einer schuldhaften Handlungsweise hinsichtlich beider Beschuldigten in Abrede gestellt und auch die Höhe der erstinstanzlich der Bestrafung zugrunde gelegten strafbestimmenden Wertbeträge (Verkürzungsbeträge) bemängelt.

Zur Begründung wird dazu ausgeführt, der Rechtsansicht des Spruchsenates, dass die Geschäftsführer einer GmbH fahrlässig eine Abgabenverkürzung begehen könnten, wenn sie der Überwachungspflicht nicht nachkommen und durch Personen, die im Betrieb mitwirken, solche begangen würden, nicht entgegen getreten werde.

Der Spruchsenat sei der von beiden Beschuldigten in der Stellungnahme zum Strafantrag vom 23. Juli 2008 vertretenen Rechtsmeinung gefolgt, als er grundsätzlich deren Argumenten zugestimmt habe, nach denen für die Bestimmung des strafbestimmenden Wertbetrages aus

Umsatzzahlen zu überlegen sei, ob der tatsächliche strafbestimmende Wertbetrag nicht eine "Deckungsbeitragsgröße" sei, das heiße Umsätze minus Einzelkosten, insbesondere jedoch Wareneinsatz sowie entsprechender Vorsteuerbeträge bei entsprechender ordnungsgemäßer Abwicklung.

Weiters müsse bei Verwendung von Zahlen aus dem Abgabenverfahren, sei es Ausgangsbasis Umsätze, sei es Basis gestohlene Waren, die Frage des Zuflusses und damit des Anfalles von Kapitalertragsteuer sehr genau geprüft werden.

Der Spruchsenat habe richtigerweise die Kapitalertragsteuer überhaupt nicht und die Umsatzsteuer/Vorsteuer- bzw. Körperschaftsteuer nur auf Basis des gestohlenen Wareneinkaufes/Wareneinsatzes bei der Bestimmung des strafbestimmenden Wertbetrages berechnet.

Weiters sei die Lage bei der Körperschaftsteuer und bei der Umsatzsteuer differenzierter zu beurteilen, insbesondere bei der Frage, ob und wenn ja welche konkreten abgabenrechtlichen Pflichtverletzungen vorliegen würden.

Vorweg werde nochmals festgehalten, dass sich beide Beschuldigte insoweit schuldig erkennen, dass sie möglicherweise Überwachungspflichten verletzt, also allenfalls § 34 FinStrG zu verantworten hätten.

Im klassischen Fall Prüfungsschema, das in bestimmten Modifikationen natürlich auch für das Finanzstrafverfahren gelte, sei daher vorläufig festzuhalten, in welchem Umfang welche Verpflichtungen generell einen GmbH-Geschäftsführer treffen und welchen konkreten Inhalt diese Verpflichtungen haben würden, welche Pflichten fahrlässig verletzt worden seien und aus diesen Pflichtverletzungen fahrlässig eine Abgabenverkürzung bewirkt worden sei.

Zur logischen Verprobung sei daher allgemein zu prüfen, ob entsprechende Sorgfaltspflichten bzw. Überwachungspflichten für die Bereiche Zivilrecht, Allgemeines Strafrecht, Abgabenrecht bzw. Finanzstrafrecht identen Inhalt hätten, was zu verneinen sei. Eine mögliche zivilrechtliche, gesellschaftsrechtliche bzw. abgabenrechtliche Haftung könne bestehen, ohne dass eine finanzstrafrechtliche gegeben sei. Zur Frage des Umfangs der Sorgfaltspflichten eines GmbH-Geschäftsführers gegenüber dem Rechtsgut "Finanzstrafrechtspflege" sei generell davon auszugehen, dass niemand Einkünfte versteuern müsse, die er tatsächlich nicht erzielt habe, aber erzielen hätte können. Dies müsse umso mehr im Finanzstrafrecht gelten.

Auf den konkreten Fall bezogen heiße das, dass sich aus finanzstrafrechtlicher Sicht die Überwachungspflichten eines Geschäftsführers nicht so weit erstrecken könnten, dass Erlöse,

die der maßgebliche Steuerpflichtige, also die Fa. E-GmbH, bei entsprechender Beaufsichtigung des Personals erzielen hätte können (Ergebnis einer Kalkulation nach dem Wareneinsatz betreffe immer theoretisch mögliche Erlöse), aber nicht erzielt habe, auch nicht in die finanzstrafrechtliche Verantwortung der Geschäftsführer – über den strafbestimmenden Wertbetrag – einfließen könnten. Es werde daher beantragt, bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer und für die Umsatzsteuer die zugeschätzten Erlöse bei der Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages außer Ansatz zu lassen.

Dieses Außeransatzlassen der kalkulatorischen Erlöse sei im Erkenntnis des Spruchsenates auch korrekterweise erfolgt.

Im nächst logischen Schritt müsse die finanzstrafrechtliche Würdigung des natürlich bisher als Betriebsausgabe geltend gemachten Wareneinsatzes bzw. der geltend gemachten Vorsteuern erfolgen.

Das gegenständliche, als Wareneinsatz gebuchte Umlaufvermögen sei jedenfalls nicht zur Erzielung von Erlösen für die Fa. E-GmbH verwendet worden. Damit liege aber als vorläufiger Denkansatz eine Verwendung vor, die nicht dem Betrieb der Fa. E-GmbH gedient habe. Diese betriebsfremde Verwendung hätten die Geschäftsführer – mangels Kenntnis dieser Vorgänge – nicht verhindert.

Bei einer GmbH könne bei einer betriebsfremden Verwendung von Umlaufvermögen Einkommensverwendung vorliegen, das heiße, das bisher als Wareneinsatz "Betriebsausgabe" gebuchtes Umlaufvermögen könne die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer nicht mindern. Das gleiche gelte analog für die Umsatzsteuer – kein Vorsteuerabzug für die fraglichen Einkäufe.

Bei der betriebsfremden Verwendung wäre daher möglicherweise der Aufwand zu korrigieren und ebenso die Vorsteuern, das seien betreffend Umsatzsteuer/Vorsteuer € 17.606,34 und betreffend Körperschaftsteuer € 44.015,00 als strafbestimmender Wertbetrag.

Kapitalertragsteuer falle auch für diesen Betrag nicht an, da diese Waren eben nicht den Gesellschaftern bzw. den Gesellschaftern nahe stehenden Personen zugekommen seien, sondern Dritten.

Als strafbestimmender Wertbetrag für Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer seien daher in einer ersten Iteration die Werte der eingekauften Waren bzw. darauf entfallende Vorsteuer zu sehen, die zur Erzielung der kalkulatorischen Erlöse geführt hätten.

In einer weiteren Iteration werde nunmehr – bei Fahrlässigkeitsdelikten erforderlich – das Verhalten der Beschuldigten am rechtmäßigen Alternativverhalten zu überprüfen sein – auch für eine logische und ziffernmäßige Verprobung des strafbestimmenden Wertbetrages.

Zur detaillierten buchhalterischen und zivil-/schadenersatzrechtlichen Behandlung der Frage der betriebsfremden Verwendung der gegenständlichen Waren (grundsätzlich werde eine betriebsfremde Verwendung die Nichtabzugsfähigkeit der entsprechenden Aufwendungen indizieren) werde in der konkreten Konstellation aufgrund des Zusammenhangs mit der betrieblichen Tätigkeit der Fa. E-GmbH korrekter Weise das Ausscheiden der Waren als Schadensfall aufwandswirksam zu verbuchen sein.

Dieser Verbuchung als Schadensfall würden nunmehr Schadenersatzforderungen an die betriebsfremden Arbeitnehmer gegenüberstehen, wobei durch deren Verbuchung wieder steuerliche Neutralität gegeben sei. Die Einbuchung dieser Schadenersatzforderung entspreche in Summe gesehen der Nichtanerkennung des maßgeblichen Wareneinsatzes als Betriebsausgabe.

Werden nun diese Schadenersatzforderungen aus betrieblich-ökonomischen Gründen nicht weiter verfolgt (Sinnlosigkeit von Anzeigen bzw. Arbeitsgerichtsprozessen, jeden der Beteiligten oder verdächtigen Mitarbeiter müsse mindestens eine bestimmte Deliktshandlung nachgewiesen werden), dann sei entweder die Einbuchung von Schadenersatzforderungen überhaupt zu unterlassen oder diese Forderung als uneinbringlich auszubuchen.

Aussaldierte bleibe daher die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer vor und nach der Betriebsprüfung gleich, ein strafbestimmender Wertbetrag ergebe sich damit für den Bereich der Körperschaftsteuer überhaupt nicht.

Grundsätzlich richtig sei, dass nunmehr die Vorsteuer zurückzuzahlen sei. Diese Rückzahlung bzw. Nichtanerkennung der Vorsteuern müsse ein ertragsteuerlicher Aufwand sein (es liege ja ein Schadensfall mit betrieblichen Wurzeln vor!), sodass sich der aus dem Komplex Nichtgeltendmachung der Vorsteuer aber Abzug bei der Körperschaftsteuer nunmehr ein strafbestimmender Wertbetrag von € 13.204,76 (Vorsteuerbetrag abzüglich der darauf entfallenden 25%igen Körperschaftsteuer) ergebe.

Zur subjektiven Tatseite werde in einem ersten Schritt zu erörtern sein, anhand welcher – zulässiger – Verfahren bzw. tatsächlicher Maßnahmen die Malversationen des Personals aufgedeckt bzw. verhindert hätten werden können.

Lückenlose Taschen- und Spintkontrollen bzw. Leibesvisitation je Schichtwechsel seien rechtlich äußerst problematisch und praktisch undurchführbar bzw. nicht zumutbar.

Eine weitere Prüfung – aber natürlich nicht als beweiskräftig anzusehen – sei eine zahlenmäßige Nachkalkulation.

Generell sei bei der Erstellung der Jahresabschlüsse der Fa. E-GmbH "auf Plausibilität" eine zahlenmäßige Nachkalkulation (gesetzlich nicht normiert!!!) erfolgt.

Wie sich aus den Jahresabschlüssen des Betriebsprüfungszeitraumes ergebe und auch vom Betriebsprüfer bestätigt worden sei, sei der Rohaufschlag nie so niedrig gewesen, dass diese Malversationen des Personals zwingend auffallen hätten müssen.

Tatsächlich habe auch erst die Betriebsprüfung mit einer echten Mengen- und zeitaufwendigen Nachkalkulation (Anfangsbestand: z.B. x kg Mehl, Zukäufe: y kg Mehl, Endbestand: z kg Mehl, macht $x+y-z$ kg theoretisch möglicher Wareneinsatz, für eine Pizza, eine Portion Gnocchi ein a bzw. b dag Mehl notwendig, mache theoretisch so und so viele Pizza bzw. Portionen Gnocchi) entsprechende Fehlbeträge dokumentiert worden, die letztlich daraus entstanden seien, dass es sich beim Geschäftsbetrieb der GmbH um ein "hochpreisiges" Restaurant handle, in dem die üblichen Rohaufschläge aufgrund der Preise weit überschritten würden bzw. der Anteil an bestimmten Speisen überdurchschnittlich hoch sei.

Somit sei auch dokumentiert, dass nur mit weit über das übliche Ausmaß gehenden und schon gar nicht gesetzlich vorgeschriebenen tatsächlichen kalkulatorischen Kontrollmaßnahmen die entsprechenden Malversationen auffallen hätten können.

Eine solche genauere Kontrolle wäre theoretisch auch nur durch eine Schichtwechselinventur möglich gewesen.

Eine derartige Schichtwechselinventur werde umso ungenauer und damit problematischer, je mehr "Koppelprodukte" nachkalkuliert werden müssten, was bei Speisen wohl ausschließlich der Fall sei.

Damit sei geklärt, mit welchen tatsächlichen Maßnahmen die Beschuldigten "theoretisch" die Malversationen des Personals aufdecken hätten können, unabhängig von deren Praktikabilität.

Im nächsten Schritt sei zu prüfen, ob diese Maßnahmen "abgabenrechtliche Pflichten" darstellen, erst dann hätte die fahrlässige Verletzung dieser Pflichten strafrechtliche Folgen.

Das Durchführen einer Schichtwechselinventur gehöre weder zu den abgabenrechtlichen noch zu den handelsrechtlichen Verpflichtungen der Geschäftsführer.

Offen geblieben sei im Erkenntnis des Spruchsenates daher die Frage, welche abgabenrechtliche Pflicht die Beschuldigten verletzt hätten.

Es werde daher beantragt, das Erkenntnis des Spruchsenates vom 10. Dezember 2008 ersatzlos aufzuheben und das Strafverfahren einzustellen, da beide Beschuldigte keine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht fahrlässig verletzt hätten.

In eventu werde die Verhängung verminderter Geldstrafen auf Basis eines strafbestimmenden Wertbetrages von € 13.204,76 (das seien die um die anteilige Körperschaftsteuer verminderte Vorsteuerrückzahlung) bzw. auf Basis eines strafbestimmenden Wertbetrages von € 17.606,34 (das entspreche der Festsetzung der nichtabzugsfähigen Vorsteuer) beantragt.

Der Amtsbeauftragte beantragt mit seiner Berufung vom 25. März 2009 gegen das zugrunde liegende Erkenntnis des Spruchsenates in Bezug auf beide Beschuldigte eine Änderung des strafbestimmenden Wertbetrages auf € 197.309,00 sowie hinsichtlich der Bw1 die Neufestsetzung der Strafe in Höhe von € 45.000,00 und hinsichtlich des Bw2 in Höhe von € 53.000,00.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass die im zugrunde liegenden Erkenntnis festgestellte Geständigkeit beider Beschuldigten hinsichtlich einer fahrlässigen Handlungsweise im Sinne des § 34 FinStrG nicht bezweifelt werde, jedoch erscheine dem Amtsbeauftragten der vom Spruchsenat angesetzte strafbestimmende Wertbetrag sowie die Höhe der verhängten Strafe aus folgenden Erwägungen als unrichtig:

Das zugrunde liegende Erkenntnis des Spruchsenates spreche über die mittels Bescheid vom 5. Juni 2008 eingeleitete Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2002 bis 2004 (2002 in Höhe von € 24.568,00, 2003 in Höhe von € 26.783,00 und 2004 in Höhe von € 21.558,00) nicht ab. Der Argumentation des Verteidigers in der Rechtfertigung vom 23. Juli 2008, worin ausgeführt werde, dass die Kapitalertragsteuer nicht zugeflossen sei und daher nicht von der Sorgfaltswidrigkeit umfasst werde, könne nicht gefolgt werden. Vielmehr sei die festgestellte Kapitalertragsteuer lediglich die Konsequenz der ja eben gerade wegen der begangenen Sorgfaltswidrigkeit unterlassenen Kontrollen der stehlenden Arbeitnehmer. Wäre mit der einem vergleichbaren Geschäftsführer zumutbaren Sorgfalt vorgegangen worden, hätten die Diebstähle nicht zu entsprechenden Kalkulationsdifferenzen geführt und es hätte auch keiner Korrektur in Form der verdeckten Gewinnausschüttung durch das Finanzamt bedurft. Natürlich sei eine verdeckte Ausschüttung den Gesellschaftsorganen oder ihnen nahe stehenden

Personen unmittelbar zuzurechnen, dass sie nicht in geldwerten Vorteilen direkt zugekommen seien, sei keine Voraussetzung.

Zum strafbestimmenden Wertbetrag hinsichtlich Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer werde seitens des Amtsbeauftragten ausgeführt, dass das Erkenntnis der Sichtweise der Beschuldigten folge und als strafbestimmenden Wertbetrag nicht die Umsatzzuschätzungen, sondern die eingekauften Waren und die darauf entfallenden Vorsteuern ansetze. Die vorgebrachten Argumente dafür (Rechtfertigung des Verteidigers vom 23. Juli 2008) vermeinten, dass sich die Überwachungspflichten eines sorgfältigen Geschäftsführers nicht darauf erstrecken ließen, dass Erlöse, die bei entsprechender Beaufsichtigung hätten erzielt werden können, in den strafbestimmenden Wertbetrag einfließen würden. Diese Argumentation gehe insoweit fehl, als es sich bei den Umsatzhinzurechnungen nicht um theoretische Erlöse handle, sondern um ganz konkrete nicht versteuerte Umsätze. Die aufgrund umfangreicher Kalkulationen der Prüferin von den Beschuldigten sogar mittels Rechtsmittelverzicht im steuerlichen Verfahren akzeptierten Umsatzhinzurechnungen würden sich auf branchenüblichen Rohaufschlagskoeffizienten gründen und keine Unsicherheitsmomente beinhalten. Ob diese hinterzogenen Umsätze beiden Geschäftsführern direkt zugeflossen oder ob sie auch eventuell von Mitarbeitern einvernommen worden seien, spiele für die Zurechnung der verdeckten Ausschüttung keine Rolle, sondern betreffe nur die steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendungssphäre.

Der Sorgfaltsverstoß sei gerade eben in der zugestandenen Nichtüberwachung der Arbeitnehmer gelegen. Dieser zu mindere Grad der Sorgfalt beinhaltet auch das Inkaufnehmen effektiver nicht versteuerter Geldflüsse zwischen stehlenden Arbeitnehmern und Kunden.

Der Amtsbeauftragte beantrage daher die Bestrafung aufgrund folgender strafbestimmender Wertbeträge:

Umsatzsteuer 2002 in Höhe von € 8.933,00 (bisher € 5.903,00), Körperschaftsteuer 2002 in Höhe von € 30.375,00 (bisher € 14.758,00), Kapitalertragsteuer 2002 in Höhe von € 24.568,00 (bisher € 0,00), Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 9.731,00 (bisher € 6.718,00), Körperschaftsteuer 2003 in Höhe von € 33.088,00 (bisher € 16.795,00), Kapitalertragsteuer 2003 in Höhe von € 26.763,00 (bisher € 0,00), Umsatzsteuer 2004 in Höhe von € 8.930,00 (bisher € 4.984,00), Körperschaftsteuer 2004 in Höhe von € 30.363,00 (bisher € 12.462,00) sowie Kapitalertragsteuer 2004 in Höhe von € 24.558,00 (bisher € 0,00), insgesamt daher € 197.309,00 (bisher € 61.620,00).

Die Grundlage dafür würden die unbestritten in Rechtskraft erwachsenen Steuerbescheide darstellen.

Zur Höhe der verhängten Geldstrafen von rund 18% im Bezug auf die Bw1 und 20% betreffend den Bw2 wird ausgeführt, dass diese nicht tatangemessen seien.

Hinsichtlich des Bw2 werde die Geldstrafe in Höhe von mindestens 27% des neu zu bemessenden strafbestimmenden Wertbetrages (das seien rund € 53.000,00) beantragt, da zwei Vorstrafen vorliegen würden. Als mildernd sei das Geständnis und die teilweise Schadenswiedergutmachung zu berücksichtigen.

Bezüglich der Bw1 erscheine eine Geldstrafe in Höhe von 23% als schuld- und tatangemessen (das seien rund € 45.000,00), da hier keine Erschwernisgründe vorliegen würden.

Über die Berufungen wurde erwogen:

§ 34 Abs. 1 FinStrG macht sich einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; „bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.“

Dem erstinstanzlichen Erkenntnis liegen in objektiver Hinsicht die Feststellungen einer Außenprüfung der Fa. E-GmbH betreffend die Jahre 2002 bis 2005 zugrunde, welche mit Bericht vom 17. August 2007 abgeschlossen und im Rahmen derer Umsatz- und Gewinnzuschätzungen in Höhe der von der Betriebsprüfung festgestellten Kalkulationsdifferenzen erfolgten, und zwar im Betrag von € 89.339,00 für das Jahr 2002, € 97.319,00 für das Jahr 2003 und € 89.303,00 für 2004 den erklärten Umsätzen (10%) und den Gewinnen zugerechnet und als verdeckte Gewinnausschüttungen der Kapitalertragsteuer unterzogen wurden.

Über die kalkulatorischen Differenzen hinausgehende Feststellungen, insbesonders dass bestimmte Geschäftsvorgänge nicht in die Bücher und Aufzeichnungen aufgenommen worden wären oder das Rechenwerk andere Mängel aufwiesen hätte, wurden seitens der Betriebsprüfung nicht getroffen.

Die Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen hindert zwar die Annahme einer schuldhaften Abgabenverkürzung nicht, jedoch trägt die Finanzstrafbehörde die Beweislast für

die Richtigkeit der Schätzung. Eine schuldhafte Abgabenverkürzung kann nur dann angenommen werden, wenn sich nach entsprechender Auseinandersetzung mit dem Vorbringen der Beschuldigten sagen lässt, dass ihre 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, ein Verschulden an der Verkürzung anzunehmen, weil es vielmehr der Feststellung bedarf, welche finanzstrafrechtlich zu verantwortenden Vorgänge zu den festgestellten Abgabenverkürzungen geführt haben.

Als Gründe für die von der Betriebsprüfung festgestellten kalkulatorischen Differenzen wurden seitens der Beschuldigten durch ihren Verteidiger massive Diebstähle von Küchenwaren durch das Personal angeführt und gleichzeitig auch eingeräumt, dass diese Malversationen durch ein gewisses Überwachungsverschulden in Form eines zu großen Vertrauens gegenüber den Bediensteten ermöglicht wurden.

Von solchen Diebstählen geht offensichtlich auch der Spruchsenat selbst (durch Übernahme einer Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages, welche auf der Annahme von Diebstählen beruht) und auch der Amtsbeauftragte in seiner Berufung gegen das gegenständliche Erkenntnis des Spruchsenates aus.

Somit herrscht Übereinstimmung zwischen den Beschuldigten und dem Amtsbeauftragten dahingehend, dass die von der GmbH eingekauften und in der Folge teilweise gestohlenen Küchenwaren nicht zur Erzielung von Umsatzerlösen der Fa. E-GmbH geführt haben.

Genau die gegenteilige Annahme liegt aber den Feststellungen der Betriebsprüfung zugrunde. Weil im Abgabenverfahren der Nachweis der Diebstähle nicht erbracht werden konnte (Anmerkung: es gab zwar eine Anzeige gegen einzelne Personen des Personals, welche aber mangels entsprechender Beweise nicht weiterverfolgt werden konnten), war die Hinzurechnung der kalkulatorischen Differenzen zu Umsatz und Gewinn und die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung im Abgabenverfahren die Konsequenz. Der Zuschätzung der Betriebsprüfung liegt daher die Annahme zugrunde, dass die eingekauften Küchenwaren tatsächlich zu Umsätzen und Gewinnen geführt haben.

Dieser Nachweis kann jedoch im Finanzstrafverfahren nicht erbracht werden, vielmehr liegen gravierende Anhaltspunkte dafür vor und es ist im Zweifel (§ 98 Abs. 3 FinStrG) zu Gunsten der Beschuldigten davon auszugehen, dass die von der GmbH eingekauften Küchenwaren tatsächlich zu einem beträchtlichen Teil vom Personal gestohlen wurden und daher die Kalkulationsdifferenzen sich darauf begründen.

Die Bw1 und der Bw2 sind mit ihren Berufungsausführungen im Recht, dass der Bestrafung nicht diejenigen Umsatzerlöse zugrunde gelegt werden können, die erzielbar gewesen wären, hätten die Diebstähle bei entsprechender Überwachung des Personals vermieden werden können. Der abgabenrechtlichen Aufzeichnungs- und in der Folge Offenlegungs- und Wahrheitspflichten unterliegen nur tatsächlich erzielte Umsätze und Gewinne und nicht fiktive, die bei Vermeidung von Diebstählen hätten erzielt werden können.

Da somit der Nachweis, dass die von der Betriebsprüfung festgestellten kalkulatorischen Differenzen auf nicht erklärten Umsätzen und Gewinnen beruhen, nicht erbracht werden kann, können die Zuschätzungen auch nicht der Bestrafung zugrunde gelegt werden.

Zu Recht bringen die Beschuldigten im Rahmen der gegenständlichen Berufung durch ihren Verteidiger weiters vor, dass, wenn man davon ausgeht, dass die Ursache für die verfahrensgegenständlichen Kalkulationsdifferenzen Lebensmitteldiebstähle des Personals waren, diese als Schadensfälle auszubuchen gewesen wären und wegen von vornherein gegebener Undurchsetzbarkeit einer Forderung gegenüber nicht überführten und namentlich daher auch gar nicht bekannten stehlenden Bediensteten eine solche auch nicht zu verbuchen gewesen wäre, somit also eine Verkürzung von Körperschaftsteuer und, mangels Erzielung auszuschüttender Gewinne, auch von Kapitalertragsteuer nicht erfolgt ist.

Es war daher das gegen die Berufungswerber wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 eingeleitete Finanzstrafverfahrens in Bezug auf Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer 2002 bis 2004 gemäß § 136, 157 FinStrG einzustellen war.

Ausgehend von der unbestrittenen Tatsache, dass die von der Fa. E-GmbH eingekauften Küchenwaren für Zwecke des Unternehmens angeschafft wurden, stand auch der Vorsteuerabzug für diese zu. Es war daher in der Folge zu überprüfen, ob durch die Diebstähle der Eigenverbrauchstatbestand der Entnahme von Gegenständen des Unternehmens für den Bedarf des Personals (§ 3 Abs. 2 UStG) verwirklicht wurde und daher eine Korrektur des Vorsteuerabzuges im Wege der Eigenverbrauchsbesteuerung offen zu legen gewesen wäre. Diese Frage ist nach Dafürhalten des erkennenden Berufungssenates zu verneinen, da dieser Eigenverbrauchstatbestand bei Zugrundelegung von Diebstählen nicht erfüllt ist, weil keine Entnahme durch den Unternehmer für den Bedarf des Personals im Sinne des § 3 UStG gegeben ist.

Da somit auch die angelasteten Umsatzsteuerverkürzungen objektiv nicht nachweisbar sind war auch insoweit mit Verfahrenseinstellung vorzugehen.

Wien, am 10. November 2009