

## **Berufungsentscheidung**

Der Finanzstrafsenat Linz 9 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Mag. Gerhard Groschedl sowie die Laienbeisitzer Dr. Karl Penninger und Dipl. Ing. Klemens Weiß als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Herrn Bw. , geb. 1971, L., vertreten durch Donau Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 4030 Linz, Franzosenhausweg 47, wegen des Finanzvergehens der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a iVm § 38 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufungen I. des Beschuldigten Bw. vom 19. Mai 2005  
II. des Amtsbeauftragten des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 9. Mai 2005  
gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 22. Oktober 2004, Strafnummer-1, nach der am 10. Juni 2008 in Anwesenheit des Beschuldigten, Norbert Lorenz für die Verteidigerin, des Amtsbeauftragten Dr. Oliver Schoßwohl, der Dolmetscherin Mag. Shen Karner-Su sowie der Schriftführerin Tanja Grottenthaler durchgeföhrten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des Beschuldigten Bw. wird teilweise Folge gegeben und die in ihrem Ausspruch über die dem Beschuldigten auferlegten Kosten des Verfahrens und des Strafvollzuges sowie der Verfahrenseinstellung unverändert in Rechtsbestand bleibende

Entscheidung des Spruchsenates in ihrem Schulterspruch und Ausspruch über die Geldstrafe wie folgt abgeändert:

Herr Bw. ist schuldig, er hat als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der Firma N-GmbH vorsätzlich

a) 1.) durch Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, in den Jahren 2000 bis 2002 betreffend die Veranlagungsjahre 1998 bis 2000 eine Verkürzung an bescheidmäßig festzusetzender Abgaben, nämlich an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt ATS 73.780,00 (1998 ATS 28.271,00 + 1999 ATS 22.345,00 + 2000 in Höhe von ATS 23.164,00) und an Körperschaftsteuer in Höhe von insgesamt ATS 115.012,00 (1998 ATS 55.374,00 + 1999 ATS 27.354,00 + 2000 ATS 32.284,00) bewirkt ,

a) 2.) durch Unterlassung der Einreichung entsprechender Kapitalertragsteueranmeldungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, in den Jahren 1998 bis 2000 betreffend dieser Zeiträume eine Verkürzung an selbst zu berechnender Kapitalertragsteuer in Höhe von insgesamt ATS 119.255,00 (1998 ATS 45.963,00 + 1999 ATS 37.075,00 + 2000 ATS 36.217,00) bewirkt,

wobei es ihm jeweils darauf angekommen ist, sich durch die wiederkehrende Begehung einer fortlaufende Einnahme zu verschaffen, sowie

b) in den Jahren 2001 und 2002 betreffend die Voranmeldungszeiträume März, April, September, November 2001 sowie März 2002 Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt (teilweise umgerechnet) € 2.324,69 (UVZ März 2001 ATS 2.373,00 + April 2001 ATS 3.278,00 + September 2001 ATS 15.434,00 + November 2001 ATS 490,90 sowie März 2002 € 301,41) nicht spätestens am fünften nach Fälligkeit entrichtet

und hiedurch zu a) das Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG iVm § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG sowie zu b) das Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen, weshalb über ihn gemäß §§ 33 Abs. 5, 49 Abs. 2, 38 Abs. 1 lit. a FinStrG iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine

Geldstrafe von € 12.000,00 (in Worten: Euro zwölftausend)

und gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben eine

Ersatzfreiheitsstrafe von sechs Wochen

verhängt wird.

II. Das überdies gegen Herrn Bw. beim Finanzamt Linz unter der Strafnummer-1 anhängige Finanzstrafverfahren wegen des darüber hinausgehenden Vorwurfs laut Punkt a) des Spruchsenatserkenntnisses, er habe durch Abgabe der genannten unrichtigen Steuererklärungen bzw. durch die Nichtabgabe entsprechender Kapitalertragsteueranmeldungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine zusätzliche Verkürzung an Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer im Ausmaß der Differenz zwischen den vom Erstsenat vorgeworfenen Beträgen zu den nunmehr in Pkt. I.a.) und I.b.) vorgeworfenen Beträgen (nämlich Umsatzsteuer ATS 73.780,00, Körperschaftsteuer ATS 115.012,00 Kapitalertragsteuer ATS 119.255,00) bewirkt und hiedurch weitere gewerbsmäßige Abgabenhinterziehungen gemäß §§ 33 Abs.1 iVm 38 Abs.1 lit. a FinStrG begangen, wird im Zweifel zu Gunsten des Beschuldigten gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

III. Im Übrigen wird die Berufung des Beschuldigten als unbegründet abgewiesen.

IV. Der Berufung des Amtsbeauftragten wird teilweise Folge gegeben und die Entscheidung des Spruchsenates in ihrem Ausspruch über die gemäß § 20 FinStrG vorzuschreibende Ersatzfreiheitsstrafe dahingehend abgeändert, dass diese auf sechs Wochen erhöht wird.

V. Im Übrigen wird die Berufung des Amtsbeauftragten als unbegründet abgewiesen.

VI. Der Antrag des Beschuldigten auf Aussetzung der Einhebung der Geldstrafe gemäß § 212a BAO wird als unzulässig zurückgewiesen.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 22. Oktober 2004, Strafnummer-1 , wurde Bw. schuldig erkannt, als steuerlich Verantwortlicher der Firma N-GmbH, mithin als Steuerpflichtiger, vorsätzlich

a) durch Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung folgender bescheidmäßig festzusetzender Abgaben, und zwar Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 in der Höhe von € 10.723,68, Körperschaftsteuer für 1998 bis 2000 in der Höhe von € 16.716,43, und an Kapitalertragsteuer für die Zeit von 1998 bis 2000 in der Höhe von € 17.333,27 dadurch bewirkt zu haben, dass er nicht alle Umsätze erklärte, ebenso nicht die private Nutzung der Wohnung,

b) durch Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen, somit unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate März, April, September und November 2001 sowie März 2002 in der Höhe von € 2.324,69 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben,

wobei es ihm bei beiden Fakten, a) und b), darauf ankam, sich durch eine wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (gewerbsmäßige Begehungsweise).

Bw. hat hiedurch begangen:

zu a) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG;  
zu b) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG,  
beide in gewerbsmäßiger Begehungsweise im Sinne des § 38 Abs. 1 FinStrG.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde unter Anwendung der § 21 (1) und § 38 FinStrG über Bw. eine Geldstrafe in der Höhe von € 20.000,00 (in Worten: zwanzigtausend Euro) verhängt.

Gemäß § 20 FinStrG wurde die für den Fall der Uneinbringlichkeit dieser Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit vier Wochen bestimmt.

Gemäß § 185 FinStrG sind die Kosten des Strafverfahrens in der Höhe von € 363,00 und die Kosten des Strafvollzuges zu ersetzen. Die Höhe der Kosten des Strafvollzuges wird durch gesonderten Bescheid festgesetzt werden.

Hingegen wurde das darüber hinausgehende Finanzstrafverfahren wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG bezüglich eines weiteren strafbestimmenden Wertbetrages an Körperschaftsteuer 1998 bis 2000 in der Höhe von € 3.000,00 und an Kapitalertragsteuer von 1998 bis 2000 in der Höhe von € 3.000,00 gemäß §§ 136, 82 3b FinStrG eingestellt.

Als Begründung wurde ausgeführt, „dass auf Grund der Vernehmung des Beschuldigten, des abgeführt Beweisverfahrens durch Einsichtnahme in die Erhebungsergebnisse des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz zu Strafnummer-1, nach Einsichtnahme in den Arbeitsbogen des Betriebsprüfers sowie in den Körperschaftsteuerakt, folgender Sachverhalt als erwiesen feststeht:

Bw. (männlich), geb. am 1971 in China, ist nunmehr österreichischer Staatsbürger und wohnt H.. Er ist Geschäftsführer des Restaurants Firma N-GmbH. Er ist verheiratet mit X., die als Angestellte im Restaurant mitarbeitet und monatlich netto etwa € 500,00 verdient. Beide sind

sie sorgepflichtig für zwei Kinder im Alter von 9 und 10 Jahren, die monatliche Privatentnahme liegt bei etwa € 700,00.

Aktenkundig sind zwei Strafverfügungen, wobei bei der 1. Strafverfügung der Einleitungsbescheid persönlich an den Beschuldigten zugestellt wurde, mit Datum 27.10.1999, die Strafverfügung vom 1.2.2000 wurde, dies beweist die Divergenz der Unterschriften, an den Beschuldigten nicht persönlich zugestellt. Jedoch hat der Beschuldigte das Ersuchen um Ratenzahlung selbst unterfertigt, die Geldstrafe wurde von ihm persönlich einbezahlt, der Zahlungsbeleg wurde am Gendarmerieposten (angedrohte Vorführung zum Strafantritt) vorgewiesen und ist aktenkundig.

Jedenfalls ist davon auszugehen, dass der Beschuldigte für das 1. Verfahren einen Einleitungsbescheid persönlich zugestellt bekam, im 2. Verfahren die Strafverfügung. Die Geldstrafen hat er entrichtet. Somit kann davon ausgegangen werden, dass der Beschuldigte wusste, dass er durch sein bisheriges steuerliches Fehlverhalten straffällig geworden ist.

Bw. hat in den Zeiträumen 1998 bis 2000 nicht alle Umsätze erklärt, für die Privatnutzung der Wohnung einen Sachbezug angesetzt, dabei ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zu verletzen, welche eine Verkürzung von bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben bedingte, und zwar Umsatzsteuer in der Höhe von € 10.723,68, Körperschaftsteuer in der Höhe von € 16.716,43 und Kapitalertragsteuer in der Höhe von € 17.333,27. Eine weitere Abgabenhinterziehung bezüglich jeweils € 3.000,00 an Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer ist für diesen Zeitraum nicht beweisbar.

Weiters hat der Beschuldigte für die Monate März, April, September und November 2001 sowie März 2002 weder Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet noch die Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht. Er hat dabei ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass er die Pflicht im Sinne des § 21 UStG 1994 verletzt und unter Verletzung dieser Verpflichtung durch die Nichtentrichtung der fälligen Umsatzsteuervorauszahlungen eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Sowohl bei der Verkürzung der Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 als auch für die Umsatzsteuervorauszahlungsverkürzung hat der Beschuldigte gewerbsmäßig gehandelt, es kam ihm darauf an, sich durch die wiederkehrende Begehung des Verschweigens der Umsätze und Erlöse und der Nichtentrichtung der Abgaben eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Zur Beweiswürdigung ist auszuführen, dass sich die persönlichen Verhältnisse aufgrund der Aktenlage ergeben.

Zu den beiden Vorstrafakten ist anzuführen, dass im 1. Fall der Einleitungsbescheid persönlich an den Beschuldigten zugestellt wurde, die Geldstrafe, die mittels Strafverfügung verhängt wurde, hat auch der Beschuldigte bezahlt. Wenn auch diese Vorstrafe (Strafverfügung) nicht als rechtskräftige Verurteilung für den Spruchsenat anzusehen war, war ihm jedoch aufgrund des rechtskräftigen Einleitungsbescheides vor Augen geführt worden, dass sein bisheriges Verhalten nicht steuerehrlich war, wobei ihm im Einleitungsbescheid bereits Vorsatz vorgeworfen wurde. In Kenntnis dieses Einleitungsbescheides hat der Beschuldigte auch die Geldstrafe bezahlt wie auch bei der 2. Strafverfügung.

Jedenfalls kann mit Fug und Recht davon ausgegangen werden, dass der Beschuldigte weiß, wie er sich steuerehrlich verhalten muss, wobei der Beschuldigte der steuerlich Verantwortliche des Unternehmens ist (dies hat der Beschuldigte auch in der mündlichen Spruchsenatsverhandlung ausdrücklich zugestanden).

Zu den Erlösverkürzungen ist auf den Betriebsprüfungsbericht, das Besprechungsprogramm samt Niederschrift zu verweisen, befindlich im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers.

Für den gesamten Prüfungszeitraum, 1998 bis 2000, fehlen Inventuren. Der Warenbestand betrug im Jahr 1998 0, 1999 knapp ATS 22.000,00, 2000 knapp ATS 77.000,00, wobei jeweils das Datum 31.12. (des jeweiligen Jahres) Inventurstichtag war.

Durch die mangelnde Inventur kann der Warenzufluss und Warenabfluss nicht nachvollzogen werden, sodass die Basis für ein solides Rechenwerk nicht festgestellt werden kann,

Dazu kommt, dass der Beschuldigte auch illegal beschäftigte Personen in seinem Betrieb hatte, so z.B. am 4.2.2000 die chinesische Staatsbürgerin Z., geb. 1986, die als Servierkraft beschäftigt war (Ausschenken von Getränken). Für diese Tätigkeit bekam Z. Speisen und Getränke sowie die Unterkunft gratis und einen Stundenlohn von ATS 50,00.

Dem Hinweis des Arbeitsinspektorates für den 19. Aufsichtsbezirk, 4.2.2000, wonach die Frau X. am 8.10.1998 und am 15.7.1999 ebenfalls ohne Beschäftigungsbewilligung gearbeitet hat, ist entgegenzuhalten, dass es sich dabei um die Gattin des Beschuldigten handelt.

Diesbezüglich liegt ein Erhebungsfehler vor.

Die Erlösermittlung (Konsum eines Getränkes, Tee mit Zitrone, am 27.5.2002 durch den Betriebsprüfer AD E., welcher in der Losungsermittlung für diesen Tag nicht aufscheint, zeigt, dass keinerlei Interesse an einer ordnungsgemäßen Buchhaltung besteht, selbst wenn dieses Datum außerhalb des kritischen Tatzeitraumes ist.

Interessant ist auch der Umstand, dass für die Bezahlung der Rechnungen, die periodenverschoben erfolgte, keine Banküberweisung durchgeführt wurde, alle Rechnungen wurden bar bezahlt. Damit lässt sich - mangels korrekt geführten Kassabuches - ein Kassenfehlbetrag zu den jeweiligen Zahlungszeitpunkten nicht objektivieren, jedoch zeigt das Kassabuch so massive Fehler, dass eine Glaubwürdigkeit des Kassabuches nicht angenommen werden kann. Bei Durchsicht der Originalkassabücher wurde nämlich festgestellt, dass die Eintragungen teilweise nachträglich durchgeführt wurden und Beträge unleserlich unterschrieben wurden. Der tatsächliche Bargeldbestand war zu den Prüfungszeitpunkten nicht zu entnehmen, wozu kam, dass auch noch einzelne Eintragungen im Kassabuch nachträglich überlackt wurden, damit eine Lesbarkeit des Kassabuches nicht besteht.

Der Rohaufschlagskoeffizient bei Kaffee und Tee weist - bildlich gesprochen - die Form einer Fieberkurve auf, beginnend bei 60, fallend zu 30, steigend zu 36 bzw. beginnend bei knapp 38, steigend auf 78, fallend auf 26.

Das beweist, dass der Wareneinsatz bei Tee und Kaffee nicht den tatsächlichen Bedingungen entsprochen haben kann, weil keinerlei Hinweis dafür gegeben wurde, warum der Rohaufschlagskoeffizient so massiven Schwankungen unterlegen ist.

Einkäufe bei den Firmen sind nur teilweise im Kassabuch eingetragen, es fehlen drei Rechnungen für den 14.1.1998, eine für den 15.6.1999, eine für den 21.12.1998 und eine weitere für den 11.8.2000. Die Rechnung 11.8.2000 (Firma P.) hat noch eine Besonderheit:

Die Rechnungssumme betrug ATS 1.792,56, wobei diese Summe als Ausgabe ins Kassabuch vorerst korrekt eingetragen wurde, nachträglich wurde diese Summe überlackt und stattdessen wurde die Tageslosung eingetragen.

Wenn man sich diese Vorgangsweise vor Augen hält, so ist sie nicht nur den kaufmännischen Regeln widersprechend, sondern auch völlig abwegig: Das bedeutet, dass ein korrekter Aufwand nicht als solcher in der Buchhaltung aufscheint, sodass dieser Aufwand fehlt und auch den Rohaufschlagskoeffizienten für andere Warengruppen wiederum in der Marke 11 aufscheinen lässt.

Die Vorgangsweise, die in der Firma gewählt wurde, klärt aber auf: So wurden Lösungen um den Betrag von ATS 300,00 - ATS 400,00, einmal sogar um ATS 1.000,00 durch Überschreiben nachträglich erhöht und auch so in die Monatszusammenfassung genommen. Das bedeutet, dass auch dem Beschuldigten offensichtlich klar geworden war, dass die Erlöse zu gering sind, um auch nur annähernd glaubwürdig und glaubhaft zu sein, Wenn der Beschuldigte in der mündlichen Spruchsenatsverhandlung sich dahingehend verantwortet, er

habe mehr Umsätze erklärt als er tatsächlich eingenommen hat, so würde dies in Richtung der Losungserhöhung sprechen, die ihn aber nicht entlasten kann, weil gerade diese Losungserhöhung für massive Schwarzumsätze spricht, sodass nur durch die Losungserhöhung der Aufwand einigermaßen glaubwürdig bleibt.

Dazu kommt, dass im Jahr 1999 ATS 147.000,00 bar von der Gesellschaft einbezahlt wurde, wobei es diesbezüglich keine Belege gibt, Verbindlichkeiten in der Höhe von knapp ATS 45.000,00 wurden von den Gesellschaftern getragen, ohne dass diese Summen Eingang in die Buchhaltung gefunden hätten, die Mittelherkunft ist ungeklärt. 1999 wurden die Biederlöse in der Höhe von ATS 67.200,00 brutto auf das Verrechnungskonto der Gesellschafter gebucht, im Jahre 2000 wurden Löhne und Gehälter von ATS 423.000,00 auf das Verrechnungskonto Gesellschafter umgebucht.

Die Finanzierung des Lebensunterhaltes der Familie ist nicht klarbar, zumal im Prüfungszeitraum laut Verrechnungskonto keine Entnahmen aufscheinen.

Das Restaurant mit dem Namen befindet sich im Parterre des Hauses H., im 1. Obergeschoß ist die Privatwohnung der Familie. Die Mietkosten samt Betriebskosten der Privatwohnung wurden bis dato zur Gänze von der GesmbH übernommen. Die Mietkosten wurden im Verhältnis Miete Geschäft/Miete Wohnung berechnet, so dass 17 % für die Wohnung in Abzug zu bringen sind.

Das ergibt pro Jahr eine Summe von etwa ATS 60,000,00 netto,

Auch wurde in den Prüfungszeiträumen 1998 bis 2000 die Warengruppe Bier im Einsatz verkürzt, wobei der Rohaufschlagskoeffizient genommen wurde, den auch der Beschuldigte in seinem Betrieb angewandt hat. Bei Nachrechnung des Wareneinkaufs laut Buchhaltung ergibt sich im Jahr 1998 eine Differenz brutto von ATS 66.000,-, im Jahr 1999 ein solcher von ATS 476,00, im Jahr 2000 ein weiterer von ATS 6.712,00. Für das Strafverfahren wurde jedoch nur die Kalkulationsdifferenz für das Jahr 1998 herangezogen.

Diese - auf Basis des Betriebsprüfungsberichtes - durchgeführte Erörterung zeigt, dass der Beschuldigte sein Rechenwerk so geführt hat, dass er nur geringfügige Erlöse steuerlich offen gelegt hat, der Großteil blieb verdeckt.

Dazu kommt, dass im Prüfungszeitraum auch ein PKW BMW angeschafft wurde, im Leasingwege, wobei die monatliche Leasingrate in etwa dem entspricht, was die Gattin monatlich verdient. Das würde - zwangsläufig - dazu führen, dass die Familie lediglich von den beiden Familienbeihilfen gelebt hat.

Auch diese Situation leuchtete dem Beschuldigten ein, dass nämlich diese Darstellung ein Merkmal für sich hat: die mangelnde Glaubwürdigkeit.

Daher musste rasch eine neue Einkunftsquelle „aus dem Hut gezaubert“ werden, nämlich Gewinne durch Spiel.

Der Beschuldigte hat sich ausdrücklich in seinem Beweisantrag darauf berufen, wobei bei der C-AG die Anfrage erfolgte. Bei Kenntnis des Ergebnisses, der Beschuldigte scheint als Spieler auf, ist jedoch nicht auffällig, wurde daher sofort eine neue Spielvariante) erörtert.

Zur C-AG ist auszuführen, dass der Beschuldigte deswegen nicht auffällig war, weil Gewinne und Verlust eine Summe von etwa € 1.000,00 nicht überschritten haben. Geht man zugunsten des Beschuldigten davon aus, dass sich Gewinne und Verlust die Waage gehalten haben, ist er mit plus minus 0 aus dem Spielgeschäft ausgestiegen, sodass naturgemäß eine weitere Spielvariante) erwogen werden musste.

Betrachtet man in diesem Zusammenhang (oftmaliges Spielen) die Tätigkeit des Beschuldigten als Geschäftsführer in der GesmbH ab Herbst 2000 (lt. Firmenbuch) und stellt dem seine Darstellung gegenüber, wonach er nur gelegentlich (bei Bedarf) in das Geschäft gekommen ist, so fragt man sich, was der Beschuldigte tatsächlich als Geschäftsführer gemacht hat,

In Vorgriff auf die rechtliche Beurteilung darf diesbezüglich auf die § 15 ff GesmbHG verwiesen werden, worin die Pflichten des Geschäftsführers ausdrücklich angeführt sind.

Dass das Kassabuch, wie oben erwähnt, nicht den Regelungen entsprochen hat, ergibt sich eindeutig aus der Verpflichtung im Rahmen der BAO, wobei auf folgende Entscheidungen des VwGH hingewiesen werden darf:

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 7.10.2003, 2001/15/0025, für einen Gärtner (Einzelunternehmer), der an verschiedenen Marktständen Blumen verkauft, zu Recht erkannt, es stehe der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht entgegen, dass der Steuerpflichtige nicht zusätzlich zum Kassabuch Grundaufzeichnungen, wie Paragons, Registrierkassenkontrollstreifen, Stricherllisten, usw. geführt habe. Derartige Grundaufzeichnungen seien bei ordnungsmäßiger Kassaführung nicht erforderlich, die vorliege, wenn täglich alle Bargeldbewegungen (Eingänge, Ausgänge), unabhängig davon, ob sie erfolgswirksam sind oder nicht, erfasst würden.

Wesentlich ist dabei, dass das Kassabuch richtig und tagfertig geführt werden muss. Im Sinne des Erkenntnisses VwGH 2000/14/0113 ist es zwar zulässig, dass die bargeldmäßigen Betriebseinnahmen eines Tages (Tageslosung) nicht einzeln (mit einer Registrierkassa) erfasst

werden, sondern durch Rückrechnung aus dem Kassenendbestand und Kassenanfangsbestand, wenn alle Barausgänge und die Bareinlagen täglich erfasst werden. Eine solche Lösungsermittlung mittels Kassasturzes bedarf aber zwingend der täglichen Feststellung (und Festhaltung) des Kassastandes. Das Fehlen von Aufschreibungen über den täglichen Kassastand stellt im gegebenen Zusammenhang einen Buchführungsmangel dar.

Der Beschuldigte hat - im Ergebnis - die GesmbH als Selbstbedienungsladen gesehen, zumal er keine tatsächlichen Entnahmen hatte und das ausgewiesene Geschäftsführergehalt bzw. die Gewinnentnahmen nicht nachvollziehbar sind.

Die in der mündlichen Spruchsenatsverhandlung hochgespielte Frage des Bezuges für den Geschäftsführer bzw. den Gesellschafter, basierend auf der Entscheidung des VwGH 89/14/0141, ist dahingehend zu beantworten, dass der VwGH zwar ein durchschnittliches Gehalt als angemessen sieht, jedoch muss auch dieses in der Buchhaltung aufscheinen. Es wird nicht bestritten, dass dem Beschuldigten ein angemessenes Gehalt zusteht, es wird nur darauf verwiesen, dass in der Buchhaltung nichts aufscheint.

Die Bareinlagen durch die Verwandten wurden erst nachträglich behauptet, sie lassen sich nicht nachvollziehen. Es lässt sich auch nicht nachvollziehen, wie die Rückzahlungen erfolgen sollten, sodass - in Übereinstimmung mit dem Betriebsprüfer - von Schwarzerlösen ausgegangen werden muss.

Völlig unerörtert blieb bis dato die Frage der Rechtsstellung des Beschuldigten im Rahmen der Eintragung im Firmenbuch:

Der Beschuldigte Bw. ist als Geschäftsführer erst ab 25.3.1998 eingetragen, er ist Gesellschafter gemeinsam mit seiner Gattin erst ab 11.4.2000. Das würde bedeuten, dass er für die Abgabenhinterziehungen in einem Großteil des Zeitraumes ausscheidet.

Tatsache ist aber, dass der Beschuldigte (siehe die Darstellung durch seinen Verteidiger) bereits 1998 den Lohn im Unternehmen belassen hat und dieser seinem Verrechnungskonto gut gebucht wurde. Das bedeutet im Ergebnis, dass der Beschuldigte bereits ab 1998 maßgebenden Einfluss im Unternehmen hatte, sodass die übrigen Gesellschafter offensichtlich nur vorgeschoben sind, denn sonst wäre diese Vorgangsweise nicht erklärbar. Dies deswegen, weil ein Fremdgeschäftsführer nicht die Interessen der Gesellschafter vertritt, dies aber dann tut, wenn er selbst am Unternehmen beteiligt ist, selbst wenn dies im Firmenbuch nicht aufscheint.

Das ganze Gebaren des Beschuldigten in der Firma zeigt deutlich, dass er nicht nur der Geschäftsführer, sondern auch der 'Inhaber' des Unternehmens ist, sodass die

Gewerbsmäßigkeit des Handelns deswegen erweislich ist, weil durch das Nichterklären der Umsätze und durch die Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen die vereinnahmten Umsätze brutto für netto dem Beschuldigten verbleiben, der zugestandenermaßen auch Schwarzentlohnungen durchführen musste.

Noch ein Argument spricht dafür, dass der Beschuldigte selbst der 'Inhaber' des Unternehmens ist:

Welcher Geschäftsführer würde, wenn er am Unternehmen nicht beteiligt ist, Privateinlagen tätigen bzw. Einlagen seiner Verwandten annehmen, wenn die Rückzahlung - über das Vermögen des Restaurants wurde das Konkursverfahren eröffnet - nicht gesichert ist, Dazu kommt auch noch, dass keinerlei schriftliche Verträge bezüglich Beschäftigung des Beschuldigten bzw. Gewinnverteilung bestehen.

Diese - etwas lockere - Handhabung ist nur dann möglich, wenn der, der selbst agiert, nur für seine eigene Tasche agieren kann.

Somit war mit Schulterspruch im Sinne des Vorlageberichtes des Amtsbeauftragten vorzugehen, wobei die Kürzung des strafbestimmenden Wertbetrages deswegen vorgenommen werden musste, zumal der Wareneinsatz, der den Zurechnungen entsprach, notwendigerweise in Abzug zu bringen war.

Somit ergibt sich brutto pro Jahr eine Gewinnminderung von etwa ATS 70.000,00, was € 2.000,00 (Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer pro Jahr) entspricht.

In rechtlicher Hinsicht hat daher der Beschuldigte neben dem Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 und § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG eine gewerbsmäßige Begehungsweise im Sinne des § 38 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

Einem allfälligen Einwand, dass die Umsatzsteuervorauszahlungen für die Jahre 1998 und 1999 schon bestraft worden sind, daher eine res iudicata bestehe, ist entgegenzuhalten, dass die Umsatzsteuervorauszahlungen nur die Umsätze betrafen, die aufgrund der Buchhaltung nachprüfbar waren, nicht aber die Erlösverkürzungen.

Bei der Strafbemessung war a) mildernd: Teilgeständnis; b) erschwerend: langer Tatzeitraum und eine Vorstrafe (die 2. Verurteilung ist mangels Zustellung der Strafverfügung an den Beschuldigten nicht als solche zu werten).

§ 33 Abs. 5 FinStrG erlaubt eine Verdoppelung des Verkürzungsbetrages, § 38 FinStrG eine Verdreifachung.

Somit ist von einem Strafrahmen auszugehen, der im Bereich von etwa € 140.000,00 liegt. Bei Abwägung der Strafzumessungsgründe ist somit eine Geldstrafe in der Höhe von € 20.000,00 dem Unrechtsgehalt der Tat und dem Verschulden des Täters entsprechend.

Für den Fall der allfälligen Uneinbringlichkeit erachtet der Senat eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 4 Wochen für gerechtfertigt.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf § 185 FinStrG, wonach der Bestrafte einen Pauschalbetrag von 10 % der verhängten Geldstrafe als Kostenbeitrag zu leisten hat.“

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung des Amtsbeauftragten vom 9. Mai 2005 wird der Antrag gestellt, gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine tat- und schuldangemessene Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe zu verhängen.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass in Anbetracht einer Höchststrafe von € 140.000,00 und der vorliegenden Verurteilungen die verhängte Geldstrafe von € 20.000,00 zu niedrig bemessen erscheint.

In der ebenfalls fristgerecht eingebrachten Berufung des Bw. (in weiterer Folge Bw.) vom 19. Mai 2005 wird vorgebracht, dass das Erkenntnis angefochten werde, weil der Beschuldigte in den Jahren 1998 bis 2000 weder Umsatzsteuer in Höhe von € 10.723,68 noch Körperschaftsteuer in Höhe von € 16.716,43 noch Kapitalertragsteuer in Höhe von € 17.333,27 nach § 33 Abs. 1 FinStrG vorsätzlich verkürzt noch in gewerbsmäßiger Begehungsweise im Sinne des § 38 Abs. 1 FinStrG gehandelt habe und deshalb die Festsetzung der Finanzstrafe auf der Basis eines unzutreffenden strafbestimmenden Wertbetrages erfolgt sei. Weiters werde das Erkenntnis angefochten, weil auch durch die Nichtabgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate März, April, September und November 2001 sowie März 2002 keine gewerbsmäßige Begehungsweise vorliege, da seitens des Bw. effektiv keine Absicht bestanden habe, sich damit eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, zumal die vorweg berechneten und laufend verbuchten – aber aus Liquiditätsgründen nicht entrichteten – Zahllasten spätestens mit der Umsatzsteuer- Jahreserklärung erfasst worden seien und daher weder für den Geschäftsführer noch für die Gesellschaft eine Einnahme darstellten.

Die Nichtabgabe von Steuererklärungen stelle für sich alleine eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 FinStrG dar.

Zur Begründung des Rechtsmittels führt der Beschuldigte aus:

Laut Erkenntnis vom 22.10.2004 stehe der geschilderte Sachverhalt auf Grund der Vernehmung des Beschuldigten, des abgeföhrten Beweisverfahrens durch Einsichtnahme in die Erhebungsergebnisse des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz zu Strafnummer-1, nach Einsichtnahme in den Arbeitsbogen des Betriebsprüfers sowie in den Körperschaftsteuerakt als erwiesen fest.

Dazu sei festzuhalten, dass dem Beschuldigten die im angeblichen „Beweisverfahren“ festgestellten Beweise, dass er in den Zeiträumen 1998 — 2000 nicht alle Umsätze erklärt, für die Privatnutzung der Wohnung einen (gemeint: keinen) Sachbezug angesetzt, dabei ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden habe, eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zu verletzen, welche eine Verkürzung von bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben bedingt habe, und zwar Umsatzsteuer in der Höhe von € 10.723,68, Körperschaftsteuer in der Höhe von € 16.716,43 und Kapitalertragsteuer in der Höhe von € 17.333,27 niemals vorgelegt worden seien. Weiters sei dem Beschuldigten keine Gelegenheit gegeben worden, sich zum Ergebnis der Beweisaufnahme zu äußern. Damit liege jedenfalls ein Verstoß gegen § 114 Abs. 3 FinStrG vor.

Auf Grund der Betriebsprüfung für die Jahr 1998 — 2000, auf die sich das Erkenntnis stütze, seien für folgende Feststellungen Umsatzsteuer-, Körperschaftsteuer- und Kapitalertragsteuer-Nachzahlungen festgesetzt worden:

	1998/ATS	1999/ATS	2000/ATS	Gesamt/ATS	Gesamt/€
a) Sachbezug Wohnung	60.725,00	56.953,00	48.446,00	166.124,00	
b) Zuschätzung Bier	55.482,00			55.482,00	
c) Sicherheitszuschläge	250.000,00	250.000,00	250.000,00	750.000,00	
	366.207,00	306.953,00	298.446,00	971.606,00	
Darauf entfallende USt	56.541,00	44.691,00	46.329,00	147.561,00	10.723,67
Köst	124.508,00	68.468,00	78.328,00	271.304,00	19.716,43
Kest	105.587,00	87.911,00	86.194,00	279.792,00	20.333,27
Gesamt-Festsetzung	286.736,00	201.070,00	210.851,00	698.657,00	50.773,38

Abgesehen von der inhaltlich nicht gerechtfertigten Zurechnung von Sachbezügen für die Wohnung und von der Zuschätzung für Biererlöse sowie vom – der Höhe nach – nicht schlüssig begründeten Sicherheitszuschlag seien diese Festsetzungen in mehreren Punkten fehlerhaft:

## 1. Köst und Kest

Der Gewinn sei um den kompletten Sicherheitszuschlag für die Umsatzsteuer ohne Berücksichtigung eines Wareneinsatzes erhöht worden (Umsatz = Gewinn). Dieser Fehler sei wenigstens im Finanzstrafverfahren nach Hinweis in der Stellungnahme zur mündlichen Verhandlung für die Feststellung des strafbestimmenden Wertbetrages berücksichtigt worden.

## 2. Umsatzsteuer

- Der Umsatzsteuersatz für den Sachbezug einer Wohnung betrage zumindest in Bezug auf die Miete 10 % und nicht 20 %, wie von der Betriebsprüfung berechnet.
- Für den auf den Sicherheitszuschlag entfallenden Wareneinsatz sei keine Vorsteuer berücksichtigt worden.

Eine mit derartigen Mängeln behaftete Ergebnisermittlung und Steuerfestsetzung durch die Betriebsprüfung sei — trotz des Risikos der Schätzungsungenauigkeit — kein Beweis für die behauptete Abgabenverkürzung.

Darüber hinaus bestehen die einzelnen Zurechnungen der Betriebsprüfung für Wohnungsmiete, bloß unrichtig verbuchte Biererlöse und der Höhe nach unbegründete Sicherheitszuschläge, die im gegenständlichen Verfahren als Beweis für Abgabenverkürzungen herangezogen werden, aus folgenden Gründen zu unrecht:

- a) Miete für Wohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers des Bw.

Laut Punkt 11 des Besprechungsprogrammes über die Buch- und Betriebsprüfung sei der auf die Wohnung des Geschäftsführers entfallende und von der GmbH getragene Mietaufwand als verdeckte Gewinnausschüttung den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet worden.

Diese Zurechnung und die Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung seien aus folgenden Gründen unzulässig:

Der Bw. sei im Prüfungszeitraum bis März 2000 auch als Koch angemeldet gewesen und habe dafür auch einen Lohn von ca. ATS 7.000,00/Monat erhalten. Für die Geschäftsführung habe der Bw. im Prüfungszeitraum mit Ausnahme der „freien Station“ (=Wohnung und Verköstigung) keinerlei Vergütungen oder Bezüge erhalten. Die Ehegattin des Geschäftsführers sei ebenfalls als Dienstnehmerin in der N-GmbH beschäftigt gewesen.

Es gebe keine schriftlichen Verträge. Einem Geschäftsführer einer GmbH gebühre auch ohne Vorliegen einer entsprechenden Vereinbarung, also kraft Gesetzes, eine angemessene Entlohnung. Es sei dabei nicht auf formelle Vereinbarungen, sondern auf die Angemessenheit der Gesamtausstattung abzustellen (VwGH 20.11.1989, 89/14/0141). Der einem

Geschäftsführer gewährte Sachbezug sei dann als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren, wenn er im Falle einer vertraglichen Regelung die Angemessenheitsgrenze oder die abschließend festgelegte Geschäftsführerentlohnung übersteige, oder bei Fehlen einer vertraglichen Regelung die Angemessenheitsgrenze übersteige (s. dazu Zorn in „Besteuerung der Geschäftsführung“ S. 125 f und die dort angeführten Literaturhinweise auf Heidinger und Wiesner).

Dabei komme es auch nicht darauf an, wie diese Sachbezüge oder Vergütungen im Rechenwerk der GmbH erfasst bzw. dargestellt seien (VwGH 22.10.1991, 91/14/0020,0027).

Im gegenständlichen Fall sei eben anstelle einer Geschäftsführungsvergütung ein Mitaufwand in die Bücher aufgenommen worden.

Eine von der Judikatur des VwGH als steuerlich unbedenklich gesehene Vorgangsweise könne daher nicht zu einer Gewinnzurechnung führen und noch weniger ein Finanzstrafdelikt darstellen, sondern im schlimmsten Fall einen entschuldbaren Rechtsirrtum begründen.

Jede andere Handhabung würde nämlich zu einer ungerechtfertigten und unzulässigen Ungleichbehandlung von wirtschaftlich gleichen Ergebnissen führen und gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstößen.

Bei den von der Betriebsprüfung festgestellten Werten von ATS 72.870,00 für 1998, ATS 68.343,00 für 1999 und ATS 58.135,00 für 2000, jeweils brutto und für ein ganzes Jahr könne im gegenständlichen Fall weder nach dem inneren, noch nach dem äußeren Betriebsvergleich von einer unangemessenen Entlohnung gesprochen werden.

Die Hinzurechnung des entsprechenden Aufwandes für die Wohnung des Geschäftsführers und seine als Dienstnehmerin tätige Ehegattin als verdeckte Gewinnausschüttung sei somit zu unrecht erfolgt.

Zum angedeuteten Zweifel über die Angemessenheit der Geschäftsführungsentschädigung sei zu erwähnen, dass bekanntlich die Geschäftsführungstätigkeit auch außerhalb der Geschäftsräume und auch außerhalb der Geschäftszeiten ausgeübt werden könne (z. B. Einkaufsfahrten, Besprechungen etc.). Es bleibe daher trotz des oftmaligen Spielens noch genug Zeit, um die festgestellten Beträge tatsächlich zu verdienen. Außerdem solle dem Geschäftsführer auch eine Vergütung für die ihm auferlegte Haftung gewährt werden, wie eben gerade die stattgefundene Betriebsprüfung und dieses Verfahren zeige.

Die im Erkenntnis vertretene Ansicht, dass ein Fremdgeschäftsführer nicht die Interessen der Gesellschafter vertrete, sei völlig verfehlt. Im Gegenteil: würde er die Interessen der Gesellschafter nicht vertreten, würde er von diesen wieder abberufen werden. Dies gelte im

Prinzip genauso für eine „Familien-GmbH“, sofern er nicht mit einer entsprechenden Stimmenmehrheit ausgestattet sei.

Im Fall der „N-GmbH“ handle es sich im Wesentlichen um eine Familien-GmbH, an der bis zum 4.4.2000 Frau J. mit 70 % und Herr D. mit 30 % beteiligt waren. Frau J. sei die Mutter des Bw., Herr D. sei ein Bekannter der Familie.

#### b) Zuschätzung Biererlöse

Im Rahmen der Betriebsprüfung sei für die Warengruppe Bier eine Nachkalkulation durchgeführt worden. Dabei sei festgestellt worden, dass im Jahr 1998 der Biererlös bei einem Rohaufschlagskoeffizienten (RAK) von 2,83 um netto ATS 55.482,00 höher sein müsste, als verbucht bzw. erklärt worden sei.

Dieser Fehlbetrag bei der Warengruppe Bier sei jedoch offenbar nur durch irrtümliche Erfassung der Bier-Lösungen unter der Warengruppe alkoholfreie Getränke und Speisen zu Stande gekommen.

Bei einer objektiven, vollständigen Prüfung aller Warengruppen hätte nämlich auffallen müssen, dass der RAK bei den alkoholfreien Getränken und bei den Speisen im Jahr 1998 gegenüber jenen der Jahre 1999 und 2000 wesentlich höher sei und der Gesamt-RAK (für sämtliche Getränke und Speisen) im Jahr 1998 mit 4,11 insgesamt sogar etwas höher liege als jener im Jahr 1999 (3,96) und 2000 (4,00). Dies sei aus der nachfolgend dargestellten Berechnung für die wichtigsten Warengruppen (Bier, alkoholfreie Getränke und Speisen) sowie aus der Gesamtermittlung ersichtlich.

	1998	1999	2000
Bier:			
WES (erklärt)	53.912,72	48.421,44	38.242,94
Erlös (erklärt)	97.300,02	134.242,49	99.820,85
Rohgewinn	43.387,30	85.821,05	61.577,91
Rohgewinn in % des WES	80,48	177,24	161,02
RAK	1,80	2,77	2,61
Alkoholfreie Getränke:			
WES (erklärt)	24.536,74	21.867,37	23.669,78
Erlös (erklärt)	172.485,82	130.684,16	142.509,17

Rohgewinn	147.949,08	108.816,79	118.839,39
Rohgewinn in % des WES	602,97	497,62	502,07
RAK	7,03	5,98	6,02
Speisen:			
WES (erklärt)	244.475,31	216.303,94	204.345,06
Erlös (erklärt)	1.023.816,35	863.138,18	813.184,04
Rohgewinn	779.341,04	646.834,24	608.838,98
Rohgewinn in % des WES	318,78	299,04	297,95
RAK	4,19	3,99	3,98
Gesamt (alle Getränke und Speisen):			
WES (erklärt)	331.492,14	300.698,63	275.997,85
Erlös (erklärt)	1.361.670,29	1.191.325,95	1.104.019,06
Rohgewinn	1.030.178,15	890.627,32	828.021,21
Rohgewinn in % des WES	310,77	296,19	300,01
RAK	4,11	3,96	4,00
Nach Erlöszuschätzung um ATS 250.000,--pro Jahr			
Erlöse	1.611.670,29	1.441.325,95	1.354.019,06
Rohgewinn	1.280.178,15	1.140.627,32	1.078.021,21
Rohgewinn in % des WES	386,19	379,33	390,59
RAK	4,86	4,79	4,91

Dies sei der Nachweis dafür, dass die Erlöse für Bier im Jahr 1998 zwar nicht richtig ausgewiesen worden seien, dass aber die „angeblich privat kassierten“ Bier-Erlöse in den Erlösen anderer Warengruppen enthalten seien.

Das Finanzamt habe also auf Grund einer negativen Kalkulationsdifferenz bei bloß einer einzigen Warengruppe eine Teilschätzung vorgenommen, ohne zu berücksichtigen, dass im selben Jahr bei anderen Warengruppen im Vergleich mit den Jahren 1999 und 2000 eine

positive Kalkulationsdifferenz bestehe und auf alle Warengruppen bezogen sogar ein höherer RAK gegeben sei.

Bei einer Schätzung durch die Abgabenbehörde seien jedoch alle Umstände zu berücksichtigen, die für eine Schätzung von Bedeutung seien (§ 184 Abs. 1 BAO). Dies sei jedoch seitens der Betriebsprüfung unterlassen worden.

Nachdem also insgesamt keine Verkürzung, sondern nur eine falsche Zuordnung der Erlöse vorliege, bestehe auch die Hinzurechnung der negativen Kalkulationsdifferenz bei den Bier-Erlösen als verdeckte Gewinnausschüttung zu Unrecht.

Obwohl dieser Sachverhalt dem Spruchsenat in der Stellungnahme zur ersten mündlichen Spruchsenatsverhandlung mitgeteilt worden sei, sei dieses Faktum im laufenden Verfahren ohne Angabe von Gründen ignoriert worden.

### c) Sicherheitszuschläge

Die festgestellte negative Kalkulationsdifferenz bei der Warengruppe Bier im Jahr 1998 sowie die Erhöhung des Verrechnungskontos Gesellschafter von ATS 129.689,00 um ATS 481.427,00 auf ATS 611.116,00 sei zum Anlass für eine Umsatz- und Gewinn-Zuschätzung von netto ATS 750.000,00 (ATS 250.000,00/Jahr oder rund 20 % des jeweiligen Jahresumsatzes) genommen worden.

Von der erwähnten Erhöhung des Verr. Kontos um ATS 481.427,00 stammen ATS 436.223,00 aus Umbuchungen vom Konto Löhne und Gehälter. Der tatsächliche Saldo aus Bareinlagen und Barentnahmen betrage somit im Prüfungszeitraum 1998 – 2000 ATS 45.204,00.

Dieser Geldsaldo stamme nach eigenen Aussagen des Bw. zum Teil aus eigenen Ersparnissen, aus Ausleihungen von seinem Schwager, der in Ungarn ein Restaurant betreibt, und von Spielgewinnen aus dem C.), welche laut Angabe des Bw. nach Abzug des Einsatzes etwa ATS 700.000,00 betragen haben (daher der Restaurant-Name G.). Der Bw. sei im Casino als Spieler auch namentlich bekannt. Er sei selbstverständlich auch für eine Gegenüberstellung jederzeit bereit.

Der Lebensunterhalt der Familie sei zum Teil aus seinem eigenen — nicht stehen gelassenen — Bezug als Koch, aus dem Bezug der Frau (ca. ATS 6.000,00/M.), der Familienbeihilfe für zwei Kinder, aus der „freien Station“ (Wohnung und Verköstigung), sowie im Jahr 2000 aus den Bezügen während des Präsenzdienstes von rd. 8.000,00 — 9.000,00 ATS/Monat und Ersparnissen aus tatsächlichen (nicht „aus dem Hut gezauberten“) Spielgewinnen bestritten worden. Bei Bedarf werde auch Geld vom Schwager in Ungarn ausgeborgt.

Für den Prüfungszeitraum können die Geldausleihungen von seinem Schwager noch nicht nachgewiesen werden, da diese — wie es unter Chinesen üblich sei — nur mündlich vereinbart und bar übergeben worden seien. (Seit den Erfahrungen aus der Betriebsprüfung würden diese Transaktionen durch Banküberweisungen getätigt und seien nun belegmäßig nachweisbar.)

Durch die unterstellten zusätzlichen Einnahmen von ATS 250.000,00 jährlich würde sich rechnerisch ein RAK von 4,86 (1998), 4,79 (1999) und 4,91 (2000) ergeben, der völlig unrealistisch sei, da er über dem RAK für die Warengruppen liege und auch durch das Finanzamt nicht schlüssig begründet worden sei.

Bei einer Schätzung sei jedoch darauf zu achten, dass das Ergebnis realistisch und wirtschaftlich auch möglich sei.

Der sich daraus ergebende Umsatz, geschweige denn der Gewinn der Gesellschaft könne bei durchschnittlich 40 Gästen pro Tag (Tendenz fallend) mit einem (hoch) geschätzten Umsatz von netto ATS 85,00 pro Person in 360 Tagen nicht annähernd erreicht werden.

Abgesehen von der fehlenden, schlüssigen Begründung für die Höhe der Umsatzzuschätzung sei diese von der Betriebsprüfung in gleicher Höhe auch als Gewinnzuschätzung angesetzt worden (Umsatz = Gewinn), wobei der damit notwendigerweise anfallende Wareneinsatz unberücksichtigt geblieben sei. Dabei sei neuerlich der Grundsatz verletzt worden, wonach bei einer Schätzung sämtliche Umstände zu berücksichtigen seien, die für eine Schätzung von Bedeutung seien.

Der fehlende Wareneinsatz betrage im konkreten Fall ca. 25 %. Bei der Festsetzung eines Sicherheitszuschlages sei dieser somit für die Gewinnzuschätzung um 25 % zu kürzen.

Diesem Umstand sei jedoch im Erkenntnis für die Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages (ergänzt: nicht) entsprochen worden.

Die im Besprechungsprogramm (Punkt 7) angeführten, in den Jahren 1998 — 2000 nicht verbuchten Wareneinkäufe bei den Firmen in Höhe von ATS 8.718,76 (1998: ATS 4.904,40, 1999: ATS 2.021,80, 2000: ATS 1.792,56) seien vom Bruder des Bw. getätigten und würden auch teilweise private Sachen des Bruders betreffen. Die entsprechenden Rechnungen seien vom Bruder nicht ausgehändigt worden. Nachdem diese Rechnungen nicht von der GmbH bezahlt worden seien, dürfen sie auch nicht im Kassabuch der GmbH aufscheinen. Die (als besonders „delikat“ erscheinende) „Lösung“ einer derartigen Eintragung im Kassabuch (durch Überschreiben mit der Tageslosung) sei daher mangels Zahlung durch die GmbH — abgesehen von der Art der „Lösung“ — sogar zwingend erforderlich gewesen.

Das Fehlen dieser Rechnungen habe jedoch auf die Höhe der Erlöse keinen Einfluss, da die Lösungen direkt ermittelt werden (lt. Bonsbuch) und nicht durch Hochrechnung des Wareneinkaufs. Die Nichterfassung dieser Rechnungen wirke sich vielmehr zum Nachteil (Vorsteuer, Aufwand) für die Gesellschaft aus.

Die „Fieberkurve“ des RAK bleibe aber trotz Nichterfassung dieser Rechnungen ziemlich flach, da sich selbst im Jahr 1998 (höchster Betrag) der Gesamt-RAK dadurch bloß um 0,36 %-Punkte veränderte.

Von den vom Spruchsenat unterstellten „massiven Schwarzumsätzen“ könne ebenfalls keine Rede sein, zumal sich der Betriebsprüfer selbst vom schlechten Geschäftsgang des China-Restaurants überzeugt habe. Die angeblichen „massiven Schwarzumsätze“ hätten seitens der Finanzverwaltung ohne weiteres durch Feststellung der Gästefrequenz — wäre sie in entsprechendem Ausmaß vorhanden — annähernd ermittelt werden können und wären zutreffenden Falls dem Beschuldigten wohl auch vorgerechnet worden.

Mangels entsprechender Umsätze könne die GmbH auch nicht als Selbstbedienungsladen für den Bw. dienen. Die hohen Einlagen beweisen eigentlich das Gegenteil. Das Interesse des Bw. als „Fremd-Geschäftsführer“, Einlagen zu leisten, liege alleine im Bestreben, aus Traditionssgründen die Familien-GmbH und den Betrieb aufrecht zu erhalten, obwohl die Wirtschaftlichkeit eigentlich nicht mehr gegeben sei.

Auf Grund der beschriebenen Gegebenheiten erweise sich die Verhängung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von ATS 750.000,00 oder ca. 20 % des Umsatzes als unbegründet, geschweige denn könne dieser Sicherheitszuschlag als Beweis für entsprechend hohe Schwarzumsätze gelten.

Wenn auch die unbestrittenermaßen bestehenden Mängel einen Sicherheitszuschlag rechtfertigen, so sei dieser auf Grund der im Finanzstrafverfahren abgegebenen Stellungnahme vorgebrachten, jedoch ohne Begründung unberücksichtigt gebliebenen tatsächlichen Gegebenheiten in der von der Betriebsprüfung festgesetzten Höhe nicht gerechtfertigt und auch nicht schlüssig begründet.

Keiner der im Betriebsprüfungszeitraum festgestellten Mängel indiziere jedoch weder direkt noch indirekt eine Erlöskürzung, wenngleich dadurch unbestrittenermaßen die Überprüfung der Richtigkeit der einzelnen Periodenergebnisse stark beeinträchtigt sei.

Derart hohe Sicherheitszuschläge von ATS 250.000,00, die nicht einmal durch Indizien gedeckt seien, seien als Beweise für eine behauptete Abgabenverkürzung nicht zulässig.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 7.2.1989, 88/14/0222 und 22.2.1996, 93/15/0194, ausgeführt habe, hindere die Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen nicht die Annahme einer Abgabenhinterziehung, die Finanzstrafbehörde treffe jedoch anders als im Abgabenverfahren, in dem der Abgabepflichtige, dessen Aufzeichnungen mangelhaft seien, das Risiko unvermeidbarer Schätzungsungenauigkeiten zu tragen hat, die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung. Eine Abgabenhinterziehung könne nur angenommen werden, wenn sich auf Grund entsprechender Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschuldigten sagen lasse, dass seine Verantwortung nach menschlichem Ermessen nicht richtig sein könne. Zur Annahme eines Verkürzungsvorsatzes reiche die Tatsache, dass Geschäftsvorgänge nicht in die Buchhaltung aufgenommen worden seien oder Mängel der Aufzeichnungen festzustellen waren, nicht aus. Es bedürfe vielmehr der Feststellung, welche finanzstrafrechtlich zu verantwortenden Vorgänge zu den festgestellten Abgabenverkürzungen geführt haben.

Der Gerichtshof habe auch schon zuvor in seinem Erkenntnis vom 22.6.1983, 82/13/0181, ausgeführt, dass die anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung festgestellten Mängel in der Buchhaltung eines Abgabepflichtigen keine ausreichende Beweisgrundlage insbesondere in Bezug auf die Annahme eines Verkürzungsvorsatzes bieten.

In Anbetracht der erklärten Umsätze – es bestehen insgesamt keine Kalkulationsdifferenzen – und des beschriebenen Sachverhaltes für die Jahre 1998, 1999 und 2000 liegen im gegenständlichen Fall aber keinerlei Beweise für eine tatsächliche, vorsätzliche und gewerbsmäßig begangene Abgabenhinterziehung vor.

Es werde daher beantragt, folgende Änderungen vorzunehmen:

Mangels Vorliegen tatsächlicher Beweise und des nicht einwandfreien Beweisverfahrens sowie wegen der ungerechtfertigten Zuschätzungen im Betriebspflichtigen verfahren werde die Einstellung des Finanzstrafverfahrens wegen des Finanzvergehens nach § 33 Abs. 1 FinStrG, nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und § 38 Abs. 1 FinStrG beantragt.

Wegen Nichtabgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen erfolge eine Bestrafung gemäß § 51 Abs. 2 FinStrG mit einer Geldstrafe von € 3.625,00 zuzüglich Kosten des Finanzstrafverfahrens gemäß § 185 FinStrG in Höhe von € 363,00.

Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO

Gemäß § 212a BAO werde beantragt, die Einhebung der festgesetzten Finanzstrafe in Höhe von € 20.000,00 zuzüglich Kosten des Finanzstrafverfahrens in Höhe von € 363,00 bis zur Erledigung der Berufung auszusetzen.

### **Zur Entscheidung wurde erwogen:**

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

*Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.*

Der Bw. bestreitet in der Berufung sehr ausführlich und wiederholt, dass überhaupt Verkürzungen – in diesem Ausmaß – vorliegen und stellt die im Rahmen der abgabenbehördlichen Betriebsprüfung erfolgten, dem Finanzstrafverfahren als strafbestimmende Wertbeträge zugrunde liegenden Nachforderungen – somit die objektive Tatseite – in Abrede. Dazu ist auf die vom Berufungssenat dem Finanzstrafverfahren als unbedenklich zugrunde zu legende qualifizierte Vorprüfung der das Abgabenverfahren abschließenden Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. November 2005, GZ. RV/0030-L/03, zu verweisen, mit der sämtliche abgabenrechtlichen Berufungen als unbegründet abgewiesen wurden. Der zitierten Entscheidung ist auszugsweise Folgendes zu entnehmen:

*'Wie sich aus § 184 Abs. 1 BAO ergibt, trifft die Abgabenbehörde eine Schätzungsverpflichtung ("hat sie diese zu schätzen"), wenn sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann.*

*Im Antrag auf Entscheidung über die (abgabenrechtliche) Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde seitens der GmbH auch festgehalten, dass die Schätzungsberechtigung der Behörde dem Grunde nach gegeben ist, sie "ist also in der erwiesenen Mangelhaftigkeit der Bücher begründet".*

*Wie aus der VwGH-Judikatur ersichtlich und in der herrschenden Literatur vertreten, steht der Abgabenbehörde die Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich frei (VwGH 15.7.1998, 95/13/0286 u.a.; Ritz, BAO, Kommentar, 2. Auflage, § 184, Tz 12). Ein Sicherheitszuschlag stellt eine Schätzungsmethode dar. Wie sich aus dem Zusammenhang ergibt, sah auch die Betriebsprüfung, dass die Wahl der Schätzungsmethode im Ermessen der Betriebsprüfung lag. Das diesbezügliche Berufungsvorbringen geht in der Folge ins Leere.*

*Die Schätzungsmethode des Sicherheitszuschlags geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen (wie im berufungsgegenständlichen Fall offenkundig und unstreitig) neben den nachgewiesenen nicht verbuchten Vorgängen auch von weiteren nicht verbuchten Vorgängen auszugehen ist (VwGH 26.11.1996, 92/14/0212 u.a.).*

Wie aus dem Berufungsvorbringen zu entnehmen, möchte die GmbH offenkundig, dass der Wareneinsatz aus Schwarzeinkäufen von den Sicherheitszuschlägen abgezogen wird. Dazu ist auszuführen, dass es dem Wesen des Sicherheitszuschlages immanent ist, eine Besteuerungsgrundlage zu schaffen, die den tatsächlichen Umständen möglichst nahe kommt. D.h. dass aus dem Umstand, dass der Sicherheitszuschlag eine Besteuerungsgrundlage schafft, wesensimmanent bei Verhängung des Sicherheitszuschlages ja schon etwaige Betriebsausgaben berücksichtigt sind, ansonsten eine Definition als Besteuerungsgrundlage gar nicht erfolgen könnte. Es ist in der Folge weder ein Wareneinsatz aus den Sicherheitszuschlägen herauszurechnen noch ein in der Berufung geforderter "Sicherheitsabschlag" abzuziehen, da dieser keine Methode der Berechnung steuerlicher Bemessungsgrundlagen darstellt.

Laut VwGH 17.10.1991, 91/13/0090, besteht im Schätzungsverfahren die Mitwirkungspflicht der Partei. Das Schätzungsverfahren wurde anlässlich der Betriebsprüfung durchgeführt; es wurde eine Betriebsbesichtigung vorgenommen (was auch in der Berufung erwähnt wurde); anlässlich diverser Befragungen während der BP wurde dem Geschäftsführer auch die Möglichkeit gegeben, am Schätzungsverfahren mitzuwirken, nicht zuletzt erfolgte diese Mitwirkung wie aus dem Besprechungsprogramm ersichtlich. Soweit der Geschäftsführer seiner Pflicht zur Mitwirkung nachkam, konnten seine Vorbringen bei Erhebung der tatsächlichen Umstände, die zur Schätzung nötig sind, auch seitens der Betriebsprüfer gewürdigt werden.

Neben der Mitwirkungspflicht der Partei im Schätzungsverfahren besteht auch eine Pflicht zur Wahrung des Parteiengehörs (VwGH 28.5.1998, 96/15/0260 u.a.); dabei sind der Partei vor Bescheiderlassung Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen. All dies erfolgte im Zuge der Betriebsprüfung; ersichtlich ist es daraus, wenn in Punkt 13 des Besprechungsprogramms ausgeführt wird, dass lt. Punkt 1 bis 9 ein Sicherheitszuschlag zu berechnen sei: dies dokumentiert nicht nur, dass - wie o.a. - eine Pflicht zur Schätzung auf Grund der objektiven Unmöglichkeit der Ermittlung bzw. Berechnung der Besteuerungsgrundlagen besteht (VwGH 28.2.1995, 94/14/0157), die aus den Punkten 9 bis 11 ersichtlich sind und also die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen darstellen; es dokumentiert daneben auch, dass die angewandte Schätzungsmethode mitgeteilt wurde (Punkt 13: "es ist ein Sicherheitszuschlag zu berechnen"). Weiters wurde ausgeführt, dass die Höhe des Sicherheitszuschlags im Zuge der Schlussbesprechung festgesetzt werde. Der anlässlich der Schlussbesprechung letztlich festgesetzte Sicherheitszuschlag beträgt eben die je ATS 250.000,00 für die berufungsgegenständlichen

Jahre. Als Schlussbemerkung ist angeführt, dass volle Einigung erzielt wurde, was eindeutig darauf hinweist, dass das Parteiengehör gewahrt wurde. Es kann somit eindeutig davon ausgegangen werden, dass die Verhängung der Sicherheitszuschläge den gesetzlichen Bestimmungen gemäß erfolgte.

Was die Höhe der jeweiligen Sicherheitszuschläge betrifft, so ist diesbezüglich auszuführen, dass - wie o.a. - ursprünglich auch die Vertreter der GmbH diese Höhe als durchaus entsprechend erachteten, weshalb "volle Einigung" anlässlich der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung erzielt werden konnte. Wenn nun in der Berufung ausgeführt wird, dass von einem logisch Denkenden nicht nachvollzogen werden könne, wieso man ATS 250.000,00 pro berufungsgegenständlichem Jahr an Sicherheitszuschlägen verhängte und also von den Schwarzumsätzen die entsprechende Absetzung des Wareneinsatzes zu erfolgen habe, so ist auszuführen, dass es - bei Beachtung der anlässlich der Betriebsprüfung eruierten Aufzeichnungsmängel und nachgewiesenen Schwarzeinkäufe - durchaus plausibel erscheint, die Sicherheitszuschläge in dieser Höhe zu verhängen, da nicht glaubhaft ist, dass nur 40 Gäste pro Tag (bei sinkender Tendenz) im Lokal verkehren. Es ist zu beachten, dass in der Nähe viele Gewerbebetriebe und ein großer Erzeugungsbetrieb bestehen, ein dicht besiedeltes Wohngebiet ist und das Restaurant sich an einer Durchzugsstraße befindet, das von einer Nebenstraße direkt zu befahren ist, d.h. es durchaus zentral gelegen ist, mit öffentlichen Verkehrsmitteln wie auch privat gut zu erreichen ist und eine große Bevölkerungsdichte und potenzielle Gästzahl in dieser Gegend besteht. Der Umstand, dass das Lokal nicht zu den besten zählt, ist dabei nicht erheblich, da es in der Gastronomie üblich ist, dass Lokale sich qualitäts- und angebotsmäßig unterscheiden, was durch die verschiedenen Vorlieben der Gäste wettgemacht wird.

Es ist weiters nicht glaubhaft, dass das Lokal "aus Traditionegründen" weitergeführt wird, obwohl es angeblich unwirtschaftlich geführt wird: es entspricht den allgemeinen Erfahrungen, dass Restaurants sich sehr wohl nach der Marktsituation, Konsumentenvorlieben und anderem orientieren und für den Fall, dass etwa eine spezielle Lage nicht mehr gewinnbringend ist, entweder das Lokal geschlossen und an einem anderen (besseren) Standort eröffnet wird oder das Lokal am selben Standort neu ausgerichtet wird.

Die nach Verhängung der Sicherheitszuschläge erreichten Besteuerungsgrundlagen entsprechen einem Abwegen der lokalen Situation, Verkehrslage, Nachfrage und auch Bedarf der Gesellschafter zur Wahrung ihres täglichen Unterhalts: die angeführten Beträge aus Löhnen bzw. Entgelt/Präsenzdienst und Kinderbeihilfe sind bei weitem zu gering zur Bestreitung des nötigen Unterhalts. Nicht anders lässt sich auch erklären, weshalb in der

"Ergänzung zur Berufung" gerade ein Betrag von ATS 700.000,00 an Spielgewinnen im Casino (nach Abzug der Einsätze) erwirtschaftet worden sei und zum Lebensunterhalt beigesteuert worden sei; die nicht erwiesenen Spielgewinne sind ATS 50.000,00 unter den Sicherheitszuschlägen und sollen offenkundig erklären, dass die Familie des Bw. größtenteils davon lebte und nicht von den Einnahmen aus dem Restaurant.

Es ist in der Folge davon auszugehen, dass die Bemessungsgrundlagen der in Berufung gezogenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide denkfolgerichtig ermittelt wurden.

Hinsichtlich des Sachbezugs/Geschäftsführerwohnung sind die Angemessenheitsgrenzen überschritten, da auf Grund der Tätigkeit des Bw. als Koch und seines Präsenzdienstes 2000 ohnehin fast keine Zeit für die Tätigkeit als Geschäftsführer übrig blieb und er - wie sich aus den anlässlich der Betriebsprüfung festgestellten Mängeln ergibt - offenkundig seine Geschäftsführertätigkeit gar nicht bis äußerst mangelhaft ausübte, weshalb eine "angemessene Entlohnung" keinesfalls in der eingeräumten Höhe vorliegt, d.h. die Begleichung der Miete und Betriebskosten für die Wohnung durch die Gesellschafter die Angemessenheitsgrenze der Entlohnung des Geschäftsführers bei weitem übersteigt.

Es fand eine vollständige Prüfung aller Warengruppen statt. Dass die Vorbringen in der Berufungsergänzung insgesamt konfus sind ist daraus ersichtlich, wenn vorgebracht wird, "dass der Gesamt-RAK 2000 mit 4,11 insgesamt höher lag als der 1999 mit 3,96 und 2000 mit 4,00" (in einem Satz wird 2000 zweimal mit verschiedenen RAK-Angaben zitiert!!).

Aus der Zusammenstellung ist zwar ersichtlich, dass der RAK iHv 4,11 dem Jahr 1998 zuzurechnen ist, doch bringt das auch nichts für die Berufung, da diese geringen RAK-Differenzen durch individuelle Vorgaben und betriebliche Hintergründe gegeben und durchaus üblich sind.

Es ist der GmbH mit diesem Vorbringen nicht gelungen darzutun, weshalb eine Verkürzung nicht bestehe (zumal offenkundig Schwarzeinkäufe getätigt wurden) und bloß Erlöse falsch zugeordnet worden seien.

In der Ergänzung der Berufung wird weiterhin von einem Besuch von ca. 40 Gästen pro Tag ausgegangen; es wird jedoch nicht beachtet, dass dieser Satz zu gering genommen ist, da auf Grund der Schwarzeinkäufe anzunehmen ist, dass mehr Gäste im Lokal verkehren. Diese Annahme findet auch ihre Bestätigung darin, dass das Lokal verkehrsmäßig günstig liegt, in der Nähe sich Gewerbebetriebe befinden (die Mitarbeiter können im Restaurant mittagessen), das Lokal sich im dichten Siedlungsgebiet befindet. Es erübrigt sich in der Folge, auf die Äußerung zum RAK einzugehen.

*Was die Vorbringen zu Casinogewinnen und Ausleihungen vom Schwager aus Ungarn betrifft, ist dem primär entgegen zu halten, dass das – würde es auch nur annähernd der Wirklichkeit entsprechen – üblicherweise schon während der Betriebsprüfung releviert worden wäre. Allein der Umstand, dass zwei Jahre nach Betriebsprüfung in einer "Ergänzung der Berufung" diese Vorbringen gemacht werden, die – wenn sie zutreffen würden – umgehend offenbart worden wären, lässt eindeutig den Schluss zu, dass es sich dabei um "klassische" Ausreden handelt, umso mehr sie nicht bewiesen sind: der Hinweis auf die Übung der Chinesen, mündliche Vereinbarungen zu treffen und Geld bar zu übergeben ist im Hinblick auf ihre angepassten Gestionen in der westlichen Wirtschaft und Verpflichtung der Beachtung der diesbezüglichen Normen für alle Steuerpflichtigen absolut unzutreffend; auch die Vorbringen zu Spielgewinnen sind nicht glaubhaft, da sie nicht bewiesen sind.*

*Was das Vorbringen zum Berufungspunkt 7 betrifft, so ist allein aus dem Umstand, dass der Bruder des Bw. die Einkäufe tätigte, noch nicht bewiesen, dass es sich dabei nicht doch um Schwarzeinkäufe für die Gesellschaft handelte, da nicht bewiesen werden konnte, dass es sich bei den so eingekauften Waren um solche für den Privatbereich des Bruders des Bw. handelte. Es scheint vielmehr durchaus glaubhaft zu sein, dass der Bruder des Bw. für die Gesellschaft einkaufte, da dies explizit durch das weitere Vorbringen in der Berufungsergänzung auch mitgeteilt wurde, wenn ausgeführt wurde, dass "die Nacherfassung der Rechnungen sich zum Nachteil (Vorsteuer, Aufwand) für die Gesellschaft auswirkt": Wenn die so gekauften Produkte wirklich für das Privatleben (egal ob nun des Bw. oder seines Bruders) gedacht waren, so hätte ohnehin ein Vorsteuerabzug bzw. eine Aufwandsminderung hinsichtlich dieser Produkte nicht stattfinden können.*

*Es ist in der Folge davon auszugehen, dass es sich in den berufungsgegenständlichen Fällen um verdeckte Gewinnausschüttungen handelt. Auch die Höhe der Sicherheitszuschläge von ATS 250.000,00 pro Berufungsjahr erscheint angemessen, da sie ca. 20 % des erklärten Umsatzes ausmachen. Es erscheint den Umständen entsprechend, unter Berücksichtigung der anlässlich der Betriebsprüfung hervorgekommenen Mängel Sicherheitszuschläge in diesem Prozentsatz zu verhängen (VwGH 28.11.2001, 96/13/0210).*

*Laut ständiger Rechtsprechung des VwGH sind Zuschätzungen im Wege von Sicherheitszuschlägen den Anteilsinhabern als verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG zuzurechnen (VwGH 27.4.1994, 92/13/0011).'*

Mit seinen, das abgabenbehördliche Schätzungsverfahren betreffenden Berufungsausführungen wird der Bw. zunächst auf diese Entscheidung verwiesen. Soweit der Bw. in der Berufung darauf hinweist, dass ihm keine Gelegenheit gegeben worden wäre, sich

zum Ergebnis der Beweisaufnahmen zu äußern, ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach ein Mangel hinreichenden Parteiengehörs in erster Instanz durch die Möglichkeit, den Standpunkt im Berufungsverfahren auszuführen, geheilt ist (VwGH 15.5.1986, 84/16/0234). Die Berufungsbehörde ist daher nur dann zur Aufhebung (Kassation) des angefochtenen Straferkenntnisses und zur Verweisung der Angelegenheit zur neuerlichen Verhandlung und Erlassung eines neuen Erkenntnisses an die Behörde erster Instanz berechtigt, wenn der ihr vorliegende Sachverhalt so mangelhaft ist, dass die Durchführung oder Wiederholung einer mündlichen Verhandlung unvermeidlich erscheint, was im gegenständlichen Verfahren nicht der Fall ist. Der Bw. hatte sowohl in der schriftlichen Berufung als auch in der mündlichen Berufungsverhandlung am 10. Juni 2008 ausreichend Gelegenheit, sein Parteiengehör wahrzunehmen und sich zum Verfahrensgegenstand zu äußern, womit die geltend gemachte allfällige Verletzung von Verfahrensvorschriften jedenfalls geheilt ist.

Der Bw. ist jedoch insoweit im Recht, als die Finanzstrafbehörden verpflichtet sind, die Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts und die rechtliche Beurteilung, ob und in welchem Ausmaß eine Abgabe verkürzt wurde, nicht nur in Bezug auf die objektive, sondern auch auf die subjektive Tatseite in Wahrung der Grundsätze der Amtswegigkeit des Verfahrens und der materiellen Wahrheit ohne jede Einschränkung vorzunehmen (VwGH 27.2.2001, 98/13/0110). Dabei ist auch zu beachten, dass die Parteienrechte und –pflichten im Abgaben- und Finanzstrafverfahren unterschiedlich ausgeprägt sind. Obliegt einem Abgabepflichtigen im Abgabenverfahren eine gesetzliche Mitwirkungspflicht, steht einem Beschuldigten im Finanzstrafverfahren das Recht zu, sich nicht selbst belasten zu müssen.

Aus § 115 FinStrG folgt, dass die Abgabenstrafbehörden verpflichtet sind, die Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts und die rechtliche Beurteilung, ob und in welchem Ausmaß eine Abgabe verkürzt wurde, nicht nur in Bezug auf die objektive, sondern auch auf die subjektive Tatseite in Wahrung der Grundsätze der Amtswegigkeit des Verfahrens und der materiellen Wahrheit ohne jede Einschränkung vorzunehmen (VwGH 18.12.1997, 97/16/0083, 0084). Im Finanzstrafverfahren besteht somit auch keine Bindung an die Ergebnisse des Abgabenverfahrens (VwGH 3.5.2000, 98/13/0242, ÖStZB 2000/456). Insofern obliegt im vorliegenden Fall der Finanzstrafbehörde die Beweislast hinsichtlich der Höhe der strafbestimmenden Wertbeträge.

Die im Rahmen der zugrunde liegenden Betriebsprüfung erfolgte Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen hindert nicht die Annahme einer Abgabenhinterziehung, die Finanzstrafbehörde trifft jedoch anders als im Abgabenverfahren, in dem der

Abgabepflichtige, dessen Aufzeichnungen mangelhaft sind, das Risiko unvermeidbarer Schätzungsungenauigkeiten zu tragen hat, die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung. Eine Abgabenhinterziehung kann nur angenommen werden, wenn sich auf Grund entsprechender Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschuldigten sagen lässt, dass seine Verantwortung nach menschlichem Ermessen nicht richtig sein kann.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung hat der Bw. hinsichtlich der angeschuldeten Abgabenhinterziehungen der Jahre 1998 bis 2000 für die Hälfte der im angefochtenen Erkenntnis dargestellten strafbestimmenden Wertbeträge ein Geständnis abgelegt [*„Ich bekenne mich im Sinne des Vorwurfs laut Punkt a) des Spruchsenatserkenntnisses insoweit schuldig, als die dort strafrelevant mich belastenden Beträge von mir lediglich zur Hälfte zu verantworten sind.“*], die zweite Hälfte jedoch entschieden in Abrede gestellt.

Für den erkennenden Senat war das Geständnis – angesichts der durch die zugrunde liegende abgabenbehördliche Betriebsprüfung festgestellten Buchführungsmängel und nachgewiesenen Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten – ausreichend, um einerseits von einem laufenden Verkürzungsvorsatz auszugehen und andererseits den Beweis für die Verschaffung einer fortlaufenden Einnahmequelle für die Jahre 1998 bis 2000 zu erbringen. Das vom Bw. abgelegte Geständnis (das ein wesentlicher Milderungsgrund bei der Strafbemessung ist) macht eine umfangreiche Ergänzung des Beweisverfahrens entbehrlich. Zusammengefasst besteht somit kein Zweifel an einer gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung der genannten Jahre mit folgenden strafbestimmenden Wertbeträgen:

Umsatzsteuer für das Jahr 1998 in Höhe von ATS 28.271,00/€ 2.054,53  
Umsatzsteuer für das Jahr 1999 in Höhe von ATS 22.345,00/€ 1.623,87,  
Umsatzsteuer für das Jahr 2000 in Höhe von ATS 23.164,00/€ 1.683,39 (USt gesamt ATS 73.780,00/€ 5.361,80),  
Körperschaftsteuer für das Jahr 1998 in Höhe von ATS 55.374,00/€ 4.024,19,  
Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 in Höhe von ATS 27.354,00/€ 1.987,89,  
Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 in Höhe von ATS 32.284,00/€ 2.346,17 (KöSt gesamt ATS 115.012,00/€ 8.358,25),  
Kapitalertragsteuer für das Jahr 1998 in Höhe von ATS 45.963,00/€ 3.340,26,  
Kapitalertragsteuer für das Jahr 1999 in Höhe von ATS 37.075,00/€ 2.694,35,  
Kapitalertragsteuer für das Jahr 2000 in Höhe von ATS 36.217,00/€ 2.631,99 (KESt gesamt ATS 119.255,00/€ 8.666,60) im Gesamtbetrag von ATS 308.047,00/€ 22.386,65.

Hinsichtlich der verbleibenden zweiten Hälfte der angeschuldeten strafbestimmenden Wertbeträge war (in der selben Höhe) mit Einstellung des Finanzstrafverfahrens vorzugehen, da im Zweifel für den Beschuldigten die Begehung einer weiteren Abgabenverkürzung dieser Jahre nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit bewiesen werden kann.

Weiters wird das Erkenntnis angefochten, weil auch durch die Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate März, April, September und November 2001 sowie März 2002 keine gewerbsmäßige Begehungsweise vorliegt, da seitens des Bw. effektiv keine Absicht bestand, sich damit eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, zumal die vorweg berechneten und laufend verbuchten – aber aus Liquiditätsgründen nicht entrichteten – Zahllasten spätestens mit der Umsatzsteuerjahreserklärung erfasst werden und daher weder für den Geschäftsführer noch für die Gesellschaft eine Einnahme darstellen.

Zur vorgeworfenen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für die genannten Monate ist auszuführen, dass zum Tatbild der Steuerhinterziehung keineswegs eine endgültige Verkürzung der Abgaben gehört; es genügt auch die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils. Verkürzt wird eine Steuereinnahme nicht bloß dann, wenn sie überhaupt nicht eingeholt, sondern auch dann, wenn sie, ganz oder teilweise, dem Steuergläubiger nicht in dem Zeitpunkt zukommt, in dem er nach dem betreffenden Steuergesetz darauf Anspruch gehabt hat. Gerade beim Tatbestand nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG stellt die bloß vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils den Regelfall dar (VwGH 3.5.2000, 98/13/0242).

Die objektive Tatseite wird im Verfahren nicht bestritten. Allerdings bestanden im erkennenden Senat insofern Zweifel an der subjektiven Tatseite, als aufgrund der möglichen sprachlichen Probleme gepaart mit fehlenden Hinweisen aus dem Betriebspflichtsprüfungsbericht das Vorliegen der geforderten Wissentlichkeit nicht mit der für eine Verurteilung ausreichenden Sicherheit nachgewiesen werden kann. Auch wenn der Bw. in der Vergangenheit bereits zweimal einschlägig bestraft wurde (wobei beide Bestrafungen – wie noch auszuführen sein wird - getilgt und nicht als erschwerend gewertet werden dürfen), können die an der fehlenden subjektiven Tatseite bestehenden Zweifel nicht beseitigt werden.

Mit seinen Ausführungen, die errechneten und gebuchten Zahllasten aus Liquiditätsgründen nicht entrichtet zu haben, gesteht der Bw. jedoch entsprechende Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG ein und ersuchte auch in der mündlichen Berufungsverhandlung, "*diese Fakten als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu werten.*"

Da neben der geständigen subjektiven Tatseite die Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit – nach Einsichtnahme in die Buchungen am Abgabenkonto – evident ist, ist aufgrund der gegebenen Beweislage der Vorwurf der Abgabenhinterziehungen von Umsatzsteuervorauszahlungen auf die Begehung bloßer Finanzordnungswidrigkeiten abzumildern, da im Finanzstrafverfahren eindeutig nachgewiesen werden konnte, dass der Bw. die Umsatzsteuervorauszahlungen der Monate März 2001 von ATS 2.373,00, April 2001 von ATS 3.278,00, September 2001 von ATS 15.434,00, November 2001 von ATS 490,90 sowie März 2002 von € 301,41 (gesamt € 2.324,69) nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet hat.

Der Bw. wurde bereits zweimal wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG – einerseits mit Strafverfügung des Finanzamtes Linz vom 1. Februar 2000 zu einer Geldstrafe in Höhe von ATS 75.000,00 (€ 5.450,46), andererseits mit Strafverfügung des Finanzamtes Linz vom 18. September 2000 zu einer Geldstrafe in Höhe von ATS 15.000,00 (€ 1.090,09) verurteilt, wobei beide Strafen bis 7. August 2001 entrichtet wurden.

*Gemäß § 186 Abs. 1 FinStrG gelten Bestrafungen durch Finanzstrafbehörden mit Ablauf der im Abs. 3 genannten Fristen als getilgt. Mit der Tilgung erlöschen, sofern gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, die kraft Gesetzes mit der Bestrafung verbundenen Folgen.*

*Gemäß § 186 Abs. 2 FinStrG dürfen getilgte Bestrafungen bei der Strafbemessung nicht berücksichtigt und in Auskünfte an Gerichte oder andere Behörden nicht aufgenommen werden. Der Bestrafte ist nicht verpflichtet, getilgte Bestrafungen auf Befragen vor Gericht oder einer anderen Behörde anzugeben.*

*Gemäß § 186 Abs. 3 FinStrG beginnt die Tilgungsfrist, sobald die Strafen vollzogen oder nachgesehen worden sind oder die Vollstreckbarkeit verjährt ist. Sie beträgt drei Jahre bei Bestrafungen wegen Finanzordnungswidrigkeiten und fünf Jahre bei Bestrafungen wegen aller übrigen Finanzvergehen.*

*Wird jemand rechtskräftig wegen eines Finanzvergehens bestraft, bevor eine oder mehrere frühere Bestrafungen wegen Finanzvergehen getilgt sind, so tritt gemäß § 186 Abs. 4 FinStrG die Tilgung aller Bestrafungen nur gemeinsam und zwar erst mit dem Ablauf der Tilgungsfrist ein, die am spätesten endet.*

Da laut Strafakt der Bw. die mit Strafverfügungen vom 1. Februar 2000 und 18. September 2000 verhängten Geldstrafe am 7. August 2001 bezahlt hat, die für die gegenständlichen Finanzvergehen normierte Tilgungsfrist von fünf Jahren somit schon am 7. August 2006 abgelaufen ist, können diese Bestrafungen weder als rückfallsbegründend noch – wie vom Spruchsenat bei der Strafbemessung berücksichtigt – als einschlägige Vorstrafen behandelt werden, sodass vom Milderungsgrund der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit des Bw. bei der Strafbemessung auszugehen sein wird.

*Gemäß § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG ist mit Geldstrafe bis zum Dreifachen des Betrages, nach dem sich sonst die Strafdrohung richtet, zu bestrafen, wer einen Schmuggel, eine Abgabenhinterziehung oder eine Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben oder eine Abgabenhehlerei nach § 37 Abs. 1 begeht, wobei es ihm darauf ankommt, sich durch die*

wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (gewerbsmäßige Begehung).

Unter Beachtung dieser Strafbemessungsvorschrift ergibt sich somit ein Strafrahmen von € 68.322,30 (€ 22.386,65 x 3 + € 1.162,35).

*Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung die Schuld des Täters. § 23 Abs. 2 FinStrG: Bei der Bemessung der Strafe sind die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.*

*§ 23 Abs. 3 FinStrG: Bei der Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.*

*Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschriften) geahndet. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 Abs. 3 FinStrG auf Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten zu erkennen.*

*Gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG wird die Finanzordnungswidrigkeit mit einer Geldstrafe geahndet, deren Höchstmaß die Hälfte des nicht oder verspätet entrichteten oder abgeführt Abgabenbetrages oder der geltend gemachten Abgabengutschrift beträgt.*

Bei der Strafbemessung stehen den Milderungsgründen der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenseitheit des Beschuldigten, der Abschwächung der bei der Strafbemessung ursprünglich massiv in den Vordergrund zu stellenden Spezialprävention infolge des laut Aktenlage zwischenzeitlichen abgabenrechtlichen Wohlverhaltens des Bw. seit der Tatbegehung und der Schließung des Speiselokales, seiner teilweisen Mitwirkung an der Aufklärung des finanzstrafrechtlich relevanten Sachverhaltes (durch Vorlage entsprechender Unterlagen während der Betriebspflichtsprüfung) und einer äußerst spärlichen Schadensgutmachung als erschwerend der Umstand einer Vielzahl deliktischer Angriffe über fünf Jahre hinweg und das massive Gebot der ebenfalls zu beachtenden Generalprävention gegenüber.

Unter Beachtung der Sorgepflichten für zwei Kinder im Alter von 13 und 14 Jahren, der überlangen Verfahrensdauer (die allein eine Reduzierung der eigentlich zu verhängenden Geldstrafe um € 8.000,00 bedingt) und der dem Berufungssenat trotz der Schilderungen des Beschuldigten über seine Erfolge als Berufsspieler (*"Als Pokerspieler gewinnt und verliert man, aber übers Jahr gesehen verbleibt mir üblicherweise ein Gewinn von 50.000,00 bis 70.000,00 Dollar, mit diesen Pokerspielen im Internet habe ich erst 2004 begonnen, normales Poker habe ich schon 1996/1997 gespielt."*) eher unsicher erscheinenden Einkommens- und Vermögenslage erweist sich in der Gesamtschau eine Geldstrafe von lediglich € 12.000,00 als tat- und schuldangemessen und den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Beschuldigten entsprechend.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei aber der Umstand der unsicheren Finanzlage des Beschuldigten außer Ansatz bleibt, da eine Ersatzfreiheitsstrafe ja gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Zur Kontrolle der Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe ist auf die ständige Spruchpraxis zu verweisen, wonach für eine Geldstrafe von € 7.000,00 bis € 8.000,00 eine Ersatzfreiheitsstrafe von etwa einem Monat ausgesprochen wird. So gesehen war in gesamthafter Abwägung eine Ersatzfreiheitsstrafe von sechs Wochen auszumessen.

Mit ihren weiterreichenden Begehren auf eine weitere Reduzierung der Geldstrafe sowie eine Verringerung der Ersatzfreiheitsstrafe (durch den Bw.) bzw. – spiegelbildlich – auf eine (weitere) Erhöhung der Strafsanktionen (durch den Amtsbeauftragten) waren die Parteien auf die obigen Ausführungen zu verweisen.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach ein pauschaler Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der Geldstrafe, maximal aber € 363,00 festzusetzen ist. Die erstinstanzliche Kostenbestimmung war somit unverändert beizubehalten.

Abschließend ist zum Antrag des Bw. auf Aussetzung der Einhebung der Geldstrafe gemäß § 212a BAO darauf hinzuweisen, dass gemäß § 151 Abs. 2 FinStrG die rechtzeitig eingebrachte Berufung aufschiebende Wirkung hat. Der Antrag nach § 212a BAO war daher mangels Rechtsschutzinteresses als unzulässig zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 10. Juni 2008