



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0008-I/09

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, Mag. Peter Maurer, in der Finanzstrafsache gegen Bf., vertreten durch Mag.Dr. Franz Mutschlechner, Steuerberater, 6130 Schwaz, Wopfnerstraße 5, wegen Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 6. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 2. April 2009, StrNr. X, über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

- I. Aus Anlass der Beschwerde wird im Spruch des angefochtenen Bescheides die Wortfolge „A-GmbH in Liqu.“ durch die Wortfolge „A-GmbH“ ersetzt.
- II. Der Beschwerde wird teilweise und insoweit Folge gegeben, als der strafbestimmende Wertbetrag betreffend die Körperschaftsteuer für 2004 bis 2006 auf € 6.503,79 herabgesetzt wird.
- III. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
- IV. Der Beschwerdeführer wird mit seinem Antrag, der Beschwerde aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, auf diese Entscheidung verwiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 2. April 2009 hat das Finanzamt Kufstein Schwaz als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer zur StrNr. X ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Kufstein Schwaz als Geschäftsführer der A-GmbH in Liqu. vorsätzlich unter Verletzung abgabenrechtlicher Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2006 Verkürzungen an Umsatzsteuer in Höhe von € 8.740,00 und hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2006 Verkürzungen an Körperschaftsteuer in Höhe von € 7.205,33 bewirkt habe. Er habe hiemit Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Tatverdacht ergebe sich objektiv aus der Außenprüfung vom 9. November 2007, wobei Kalkulationsdifferenzen bei Bier, Wein, Spirituosen und Limo (Tz. 1) festgestellt worden seien. Da es in Unternehmerkreisen allgemein bekannt sei, dass sämtliche Erlöse im Rechenwerk zu erfassen und nach den gesetzlichen Vorschriften zu versteuern seien und durch Zu widerhandeln ein gesetzliches Tatbild verwirklicht werde, sei der Tatverdacht auch in subjektiver Hinsicht gegeben.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 6. April 2009, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Im Zuge einer Betriebsprüfung sei es zu einer Nachverrechnung von Kalkulationsdifferenzen gekommen. Dabei habe es aber außer der Kalkulationsdifferenz selbst keinen einzigen Anhaltspunkt auf einen sogenannten Schwarzumsatz gegeben. Es seien lediglich gewisse formelle Mängel bei der Buchführung festgestellt worden (betreffend Exportfiles und bei der chronologischen Einzelerfassung der Erlöse). Anders aber als im Abgabenverfahren, in dem der Abgabepflichtige das Risiko unvermeidbarer Schätzungsungenauigkeiten gegen sich gelten zu lassen habe, bedürfe es für die Strafbarkeit konkreter Feststellungen, welche finanzstrafrechtlich zu verantwortenden einzelnen Vorgänge zu den festgestellten Abgabenverkürzungen geführt hätten. Außer den allgemeinen Kalkulationsdifferenzen sei dazu aber im Zuge der Betriebsprüfung nichts festgestellt worden. Das Strafverfahren sei daher einzustellen.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 83 Abs. 2, 1. Satz FinStrG ist der Verdächtige von der Einleitung des Strafverfahrens unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen. Die Verständigung bedarf eines Bescheides, wenn

das Strafverfahren wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird.

Zwar ist seit Inkrafttreten des [§ 83 Abs. 2 FinStrG idF BGBI. I Nr. 104/2010](#) am 1. Jänner 2011 gegen einen solchen Bescheid ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Diese Bestimmung ist aber nicht anzuwenden auf zum 1. Jänner 2011 anhängige Beschwerden gegen derartige Einleitungsbescheide ([§ 265 Abs. 1p FinStrG](#)).

Dies bedeutet, dass das gegenständliche, zum 1. Jänner 2011 anhängige Rechtsmittelverfahren betreffend die Beschwerde gegen den Einleitungsbescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 2. April 2009, StrNr. X, zu Ende geführt werden muss.

Gemäß [§ 82 Abs. 1 FinStrG](#) hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr zukommenden Mitteilungen und Verständigungen daraufhin zu prüfen, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das Gleiche gilt, wenn sie z.B. aus eigener Wahrnehmung vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt. Ergibt diese Prüfung, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt, so hat die Finanzstrafbehörde das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren einzuleiten. Aus dem Vorgesagten ergibt sich, dass anlässlich der Einleitung des Finanzstrafverfahrens keine endgültigen Lösungen, sondern nur Entscheidungen im Verdachtsbereich zu treffen sind. Die endgültige Sachverhaltsklärung und abschließende rechtliche Beurteilung sind vielmehr dem Untersuchungsverfahren und der abschließenden Entscheidung (Strafverfügung, Erkenntnis, Einstellungsbescheid) vorbehalten (siehe z.B. VwGH 26.1.1995, [94/16/0226](#)).

Hinsichtlich des Begriffes Verdacht hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass ein Verdacht nur aufgrund von Schlussfolgerungen aus Tatsachen entstehen kann. Ein Verdacht bestehe sohin, wenn hinreichende tatsächliche Anhaltspunkte die Annahme der Wahrscheinlichkeit des Vorliegens von bestimmten Umständen rechtfertigen (VwGH 25.5.1992, [92/15/0061](#)).

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

Der Beschwerdeführer war seit 1993 Gesellschafter und seit 1997 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der A-GmbH. Die Gesellschaft wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 29. Jänner 2008 aufgelöst; ab 1. Februar 2008 war der Beschwerdeführer Liquidator der A-GmbH in Liqu. Mittlerweile wurde die Liquidation beendet. Er war in den hier gegenständlichen Zeiträumen für die abgabenrechtlichen Angelegenheiten der A-GmbH verantwortlich.

Die A-GmbH hat in XY das A-Café betrieben. Sie hat nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr bilanziert; Bilanzstichtag war der 30. September.

Bei der A-GmbH in Liqu. wurde zu AB-Nr. B eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Kammerumlage und Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2003 bis 2006 durchgeführt. Gegenstand dieses Finanzstrafverfahrens sind ausschließlich die bei der Außenprüfung festgestellten Kalkulationsdifferenzen.

In diesem Zusammenhang wurde festgestellt, dass die Registrierkasse (im November 2006, siehe dazu einen handschriftlichen Vermerk im Arbeitsbogen) ausgetauscht wurde. Es wurde kein Exportfile bzw. Druckdatei der Registrierkasse vorgelegt.

In den Sommermonaten wurde am C-Platz eine Bar betrieben. Die Erlöse wurden händisch mittels Strichlisten aufgezeichnet und nachträglich in die Registrierkasse boniert. Diese Strichlisten existieren nicht mehr, die nachträglich erfolgte Bonierung in die Registrierkasse konnte nicht nachvollzogen werden.

Hinsichtlich der Bestandsaufnahmen zum jeweiligen Bilanzstichtag existierten nur mehr zusammenfassende Aufstellungen jeweils in einer Summe für Bier, Wein, Spirituosen, Limonaden, Tee/Kaffee und Küche. Zum 30. September 2002 konnte keine Inventur mehr vorgelegt werden.

Dem Prüfer wurden tägliche Registrierkassenabrechnungen jeweils unterteilt nach Warengruppen mit Anzahl der Bonierungen und dem prozentuellen Verhältnis zum Umsatz vorgelegt. Weiters wurden monatliche Abrechnungen vorgelegt, jeweils detailliert nach verkauften Artikeln mit Anzahl der Bonierungen und prozentuellem Verhältnis zum Umsatz. Eine chronologische Bonierung (Einzelerfassung) war nicht ersichtlich.

Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bzw. der Aufzeichnungen war nach den Prüfungsfeststellungen nicht gegeben (vgl. Tz. 2 der Niederschrift vom 8. November 2007 zu AB-Nr. B).

Bei der daraufhin durchgeführten Kalkulation wurden für den gesamten Prüfungszeitraum bei verschiedenen Warengruppen erhebliche Differenzen festgestellt. Die Prüfungsergebnisse wurden ausgiebig erörtert (z.B. Vorsprache des Buchhalters N.N. am 29. August 2007). Auch unter Bedachtnahme auf die vorgebrachten Einwendungen ergab die Kalkulation folgende Differenzen:

	2003	2004	2005	2006
Kalkulationsdifferenz Bier		6.000,00	6.500,00	2.400,00
Kalkulationsdifferenz Wein	5.200,00	7.500,00	2.000,00	4.100,00
Kalkulationsdifferenz Spirituosen	2.000,00			
Kalkulationsdifferenz Limonaden	2.000,00	5.000,00	1.000,00	

Summe Kalkulationsdifferenzen	9.200,00	18.500,00	9.500,00	6.500,00
-------------------------------	----------	-----------	----------	----------

Die aus diesen Feststellungen – sowie die aus den finanzstrafrechtlich nicht relevanten weiteren Prüfungsfeststellungen – resultierenden Nachforderungen an Umsatzsteuer für 2003 bis 2006 und an Körperschaftsteuer für 2004 bis 2006 wurden der A-GmbH nach

Wiederaufnahme der Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) mit Bescheiden vom 20. November 2007 bzw. 22. November 2007 vorgeschrieben. Diese Bescheide sind unbekämpft in Rechtskraft erwachsen.

In der Beschwerdeschrift wird vorgebracht, es seien lediglich gewisse formelle Mängel in der Buchhaltung sowie allgemeine Kalkulationsdifferenzen festgestellt worden und es gäbe keinen Anhaltspunkt für einen sogenannten „Schwarzumsatz“. Dem ist zu erwidern, dass die vom Prüfer durchgeführten umfangreichen Kalkulationen für den gesamten geprüften Zeitraum auch unter Berücksichtigung von Einwendungen durch Vertreter der A-GmbH zu konkreten Nachforderungen in mehreren einzelnen Erlössparten führten und gegen die Richtigkeit der Prüfungsfeststellungen im bisherigen Finanzstrafverfahren keine stichhaltigen Einwendungen erhoben wurden. Der Verdacht, dass „Schwarzumsätze“ ursächlich für die Verkürzungen sind, resultiert daraus, dass andere in Betracht kommende Gründe (z.B. Schwund, Eigenverbrauch) schon bei der Kalkulation berücksichtigt wurden, wobei offenbar gerade derartige Umstände bei der oben angeführten Vorsprache vom 29. August 2007 thematisiert wurden. Ergänzend ist zu bemerken, dass in der Erlössparte „Heißgetränke“ Sicherheitszuschläge von € 2.000,00 pro Jahr hinzugerechnet wurden, welche aber nicht Gegenstand des Finanzstrafverfahrens sind. Es wurden somit bereits von der Vorinstanz nur jene Hinzurechnungen als strafrelevant eingestuft, die sich auf derart konkrete Prüfungsfeststellungen stützen, dass sie den Verdacht einer Abgabenverkürzung auch in finanzstrafrechtlicher Hinsicht tragen können.

Der strafbestimmende Wertbetrag beträgt hinsichtlich der Umsatzsteuer für 2003 € 1.840,00, für 2004 € 3.700,00, für 2005 € 1.900,00 und für 2006 € 1.300,00, in Summe somit € 8.740,00.

Die Vorinstanz bei der Körperschaftsteuer die strafrelevanten zu den nicht strafrelevanten Verkürzungen in Relation gesetzt und so den strafbestimmenden Wertbetrag ermittelt. Tatsächlich ist hier nach Ansicht der Beschwerdebehörde die auf die tatsächlichen strafrelevanten Erlöse entfallende verkürzte Körperschaftsteuer zu ermitteln. Auf diese Weise ergibt sich für die Körperschaftsteuer ein strafbestimmender Wertbetrag für 2003 von € 1.447,29, für 2004 von € 3.106,50 und für 2005 von € 1.950,00, in Summe somit von € 6.503,79.

Insgesamt beläuft sich der strafbestimmende Wertbetrag demnach auf € 15.243,79, sodass er gegenüber dem angefochtenen Bescheid entsprechend herabzusetzen war. Weiters war klar-

stellend der Firmenwortlaut zu berichtigen, weil dieser in den hier gegenständlichen Zeiträumen auf „A-GmbH“ (und nicht auf „A-GmbH in Liqu.“) lautete.

Es besteht damit der Verdacht, dass der Beschwerdeführer im dargestellten Umfang den objektiven Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht hat.

Für die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG ist Vorsatz im Sinne des [§ 8 Abs. 1 FinStrG](#) erforderlich. Nach dieser Gesetzesbestimmung handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Die konkrete Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages muss vom Vorsatz nicht umfasst sein.

Der Beschwerdeführer hat schon aufgrund seiner langjährigen unternehmerischen Erfahrungen zweifellos gewusst, dass Umsätze bzw. Erlöse vollständig zu erklären sind, zumal dies in Unternehmerkreisen allgemein bekannt ist und keines steuerlichen Spezialwissens bedarf. Wenn daher über einen mehrjährigen Zeitraum hinweg Umsätze und Erlöse in derartigem Ausmaß den Finanzbehörden verschwiegen wurden, bestehen jedenfalls hinreichende Verdachtsmomente, dass der Beschwerdeführer (zumindest bedingt) vorsätzlich gehandelt hat.

Es bestehen daher hinreichende Verdachtsgründe, dass der Beschwerdeführer auch die subjektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht hat.

Abschließend wird festgehalten, dass im Rahmen dieser Rechtsmittelentscheidung nur zu untersuchen war, ob für die Einleitung des Strafverfahrens ausreichende Verdachtsmomente gegeben waren. Die endgültige Beantwortung der Frage, ob der Beschwerdeführer Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat, bleibt dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den [§§ 115 ff FinStrG](#) vorbehalten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 23. September 2011