



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat Wien 2

GZ. FSRV/0015-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Wien 2, HR Mag. Gerhard Groschedl, in der Finanzstrafsache gegen A.B., Wien, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 5. Februar 2009 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Wien 4/5/10 als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 3. Dezember 2008, StrNr. 001,

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung wird teilweise stattgegeben und das angefochtene Erkenntnis in seinem Strafausspruch wie folgt abgeändert:

Über Herrn A.B. wird gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von € 5.200,00 (Euro fünftausendzweihundert) und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 13 (dreizehn) Tagen verhängt

II. Darüber hinaus wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 3. Dezember 2008, StrNr. 001, hat das Finanzamt Wien 4/5/10 als Finanzstrafbehörde erster Instanz A.B. (in weiterer Folge: Bw.) für schuldig erkannt, er habe vorsätzlich durch die Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen zur Umsatzsteuer für die Jahre 1999 – 2004 und zur Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003, sohin unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, für bescheidmäßig festzusetzende Abgaben, nämlich

Umsatzsteuer 1999 in Höhe von € 3.099,50,

Umsatzsteuer 2000 in Höhe von € 5.003,96,

Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 2.576,98,

Umsatzsteuer 2002 in Höhe von € 150,00,

Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 3.430,00,

Umsatzsteuer 2004 in Höhe von € 4.762,72,

Einkommensteuer 2002 in Höhe von € 69,66 und

Einkommensteuer 2003 in Höhe von € 892,96

eine Abgabenverkürzung bewirkt und dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG begangen. Über den Bw. wurde gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 23 Abs. 3 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von € 6.000,00 verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 30 Tagen ausgesprochen. Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 FinStrG mit € 363,00 bestimmt.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass der Bw. bis Ende 2005 ein Speiselokal betrieben habe; im April 2006 sei die Konkureröffnung erfolgt. Im Rahmen von Ermittlungen bei der Firma X. sei festgestellt worden, dass neben den offiziellen Verkäufen (unter Vorweisen der Kundenkarte) auch Verkäufe ohne Nennung des Empfängers („Barverkaufsrechnungen“) getätigt worden seien. Konkret habe die Auswertung ergeben, dass neben offiziellen Warenlieferungen und –verkäufen an die Kundennummer lautend auf die Firma M.F. in den Jahren 1998 bis 2005 auch weitere, diesem Kunden zuordenbare Verkäufe getätigt worden seien. Eine Überprüfung der Eingangsrechnungen 2003 habe ergeben, dass die erwähnten Barverkaufsrechnungen nicht im Rechenwerk bzw. der Belegsammlung enthalten gewesen sind. Da die Buchhaltung dem Betriebsprüfer nicht vollständig vorgelegt worden sei und die Barverkaufsrechnungen ebenfalls keinen Eingang ins Rechenwerk gefunden haben, haben die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO geschätzt werden müssen. Die getätigten Bareinkäufe seien mit den erklärten Rohaufschlägen hochgerechnet worden, die sich daraus

ergebenden Mehrsteuern stellen die strafbestimmenden Wertbeträge dar, wobei der Sicherheitszuschlag bei der Berechnung ausgeschiedenen worden sei.

Bereits anlässlich der Betriebsprüfung habe der Bw. zu den Vorwürfen Stellung genommen. Er habe angegeben, dass die getätigten Bareinkäufe ausschließlich für private Zwecke erfolgt seien. Weiters habe er seine Kundenkarte auch an andere Personen (z.B. seinen Eltern, die Kellner etc.) verborgt. Die Einkäufe habe zu 95% seine Lebensgefährtin, Frau Z.B., getätigt, zum übrigen Teil die Kellner. Er selbst habe nur selten eingekauft.

Über Vorhalt, dass sich die über Barverkaufsrechnungen erworbenen Artikel mit jenen decken, die in B. verkauft worden seien, habe der Bw. angegeben, dass dies zwar richtig sei, aber dass die Waren nicht im Unternehmen verkauft worden seien. Die als Zeugin beantragte Lebensgefährtin bestätigte, die Einkäufe getätigt zu haben, alle Einkäufe seien stets bar bezahlt worden. Über Vorhalt der en gros Einkäufe (Fisch, Entenbrust in Großpackungen, 5kg Mayonnaise-Packungen, 5kg Joghurt-Packungen, 10kg Speisesalz, 10l Tafelöl, 10x1l Schlagrahm etc.) habe sie zwar bestätigt, diese Einkäufe getätigt zu haben, für Bekannte oder Verwandte die großen Mengen aufgeteilt zu haben. Namen von Personen, die diese Vorgangsweise bestätigen hätte können, seien jedoch nicht genannt worden.

Aufgrund der Tatsache, dass die bei X. bar getätigten Einkäufe stets unmittelbar zu den offiziellen, auf Kundenkarte erfolgten Einkäufen stattgefunden haben, sich die bar eingekauften Artikelgruppen mit den „offiziell“ eingekauften Artikeln decken und der Bw. von diesen Einkäufen – wie er anlässlich seiner Ersteinvernahme bestätigte – auch Kenntnis gehabt hat, sei der Verdacht der Abgabenhinterziehung hinreichend erwiesen. Im vereinfachten Verfahren sei eine Strafverfügung ergangen, gegen die der Bw. Einspruch eingebracht habe und vorgebracht habe, dass er nie in einem seiner Betriebe Bareinkäufe, die er, Frau Z. oder Personal im X. eingekauft haben, veräußert habe.

Im Untersuchungsverfahren sei K.R., der vom 15. Februar 2001 bis 5. August 2004 als Kellner beschäftigt gewesen ist, als Zeuge einvernommen worden. Er habe u.a. angegeben, dass die Speisekarte nicht allzu umfangreich gewesen sei (ca. 20 „klassische“ Gerichte), dass jedoch stets individuelle Gestaltungen stattgefunden haben (wöchentliche bzw. saisonale Änderungen, Wild, Fisch). Darüber hätten der Bw. und Frau Z. entschieden. Er bestätigte auch, dass die Einkäufe zumeist von Frau Z. getätigt worden seien, der Bw. sei als Koch tätig gewesen. Zu den über Barverkaufsrechnung getätigten Einkäufen hinsichtlich der Warengruppe Fisch bestätigte er ebenfalls, dass diese Produkte auf der Speisekarte gestanden sind. Das Verhalten des Bw. erfülle das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in

objektiver und subjektiver Hinsicht. Der Bw. habe – wie das Untersuchungsverfahren ergeben habe – Kenntnis von den Barkäufen bei X. gehabt. Die Barkäufe seien stets neben den „offiziellen“ Einkäufen getätigt worden, welche – soweit anhand der vorhandenen Aufzeichnungen überprüfbar – Eingang in die Buchhaltung gefunden haben. Die Barkäufe seien jedoch nicht erfasst worden.

Die Behauptung, es handle sich um private Einkäufe, stelle eine Schutzbehauptung dar, da nicht nur durch die Identität der Artikel (gleiche Warengruppen wie die im Betrieb veräußerten Speisen), sondern auch die Größe der Einzelartikel (z.B. 5kg Mayonnaise, 10kg Salz etc.) eine private Verwendung ausschließen. Es sei daher mit Schuldspruch vorzugehen gewesen. Bei der Strafbemessung war mildernd die Unbescholtenheit, als erschwerend kein Umstand, sodass die verhängte Strafe unter Bedachtnahme auf § 23 Abs. 3 FinStrG und den Erfordernissen der Generalprävention schuld angemessen und geeignet erscheine, den Bw. von künftigen Zuwiderhandlungen gegen die Abgabenvorschriften abzuhalten.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 5. Februar 2009, in der ausdrücklich festgehalten wird, dass der Bw. nie eine Ware, ohne buchhalterisch festgehalten in seinem Betrieb veräußert habe. Der Bw. sei seit 1981 als selbständiger Gastronom tätig, habe seine Betriebe mit seiner Geschäftsführerin Z.B. immer vorbildlich als braver Steuerzahler sorgfältig geführt und Steuern abgeführt. Leider sei mit dem Euro langsam das Aus gekommen (Konkurs, Ausgleich).

Der Bw. möchte sich auch vom Vorwurf der nicht vollständig gebrachten Unterlagen freisprechen, wie er schon ausgesagt habe, da er ja von einem Mitbetreiber in seiner Firma und vom Hausherrn quasi wie enteignet worden sei, nämlich ausgesperrt.

Trotz all seiner Betriebsunterlagen (10 Jahre) und sämtlicher privater in nicht unbeträchtlicher Höhe, die in Büro und Keller gelagert seien und trotz Termin mit Anwalt nie ausgehändigt worden, außer den paar Ordnern, die er dem Finanzamt gebracht habe. Alles andere sei mit Klagen betrieben worden, die auch nicht viel gebracht haben außer dem Masseverwalter.

Der Steuerberater des Bw. habe ein Jahr vorher auch seine Vollmacht zurückgelegt wegen „Nichtzahlung“ – konnte nicht mehr.

Zurzeit befinde sich der Bw. in einem laufenden Privatkonkurs, arbeite trotz seiner Krankheit als Geschäftsführer, besitze leider weder Eigentümer noch ein Konto.

Er erwähne nochmals, sich in keiner Weise schuldig gemacht zu haben.

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.

Zunächst ist festzuhalten, dass im Rahmen der Betriebsprüfung ermittelt wurde, dass neben offiziellen Warenlieferungen und –verkäufen an die Kundennummer lautend auf die Firma M.F. in den Jahren 1998 bis 2005 auch weitere, diesem Kunden zuordenbare Verkäufe getätigt worden sind. Diese „verschränkten bzw. unverschränkten“ Bareinkäufe (fortlaufende Nummern der Erfasserkassa von Einkäufen auf Kundennummer bzw. Bareinkauf finden sich in fortlaufenden Belegnummern der Zahlkassa in unmittelbarer zeitlicher Nähe, wobei hinsichtlich der jeweils auf Kundennummer und Bareinkauf gekauften Mengen Produktidentität gegeben war) konnten eindeutig dem Bw. bzw. seinem Unternehmen zugeordnet werden, wobei die näheren Umstände der Bareinkäufe durch die Zeugenaussagen von Frau Z. (der Lebensgefährtin des Bw.) bzw. einem ehemaligen Kellner bestätigt wurden.

Soweit der Bw. sich selbst vom Vorwurf der nicht vollständig gebrachten Unterlagen freisprechen wollte, ist darauf hinzuweisen, dass die Abgaben auf Grundlage der zum Teil vorgelegten Belege geprüft und die Bareinkäufe aufgrund der von der Firma X. erhaltenen Unterlagen festgesetzt wurden, wobei für das Finanzstrafverfahren die Sicherheitszuschläge zugunsten des Bw. ausgeschieden wurden. Die im Schätzungsweg (die Schätzungsbefugnis war aufgrund der nur teilweise vorgelegten Buchhaltungsunterlagen zweifelsfrei gegeben, wobei der Abgabenbehörde angesichts der teilweise fehlenden Unterlagen keine andere Möglichkeit als die der Schätzung zur Verfügung stand) ermittelten Abgabenbeträge können – unter Abzug der Sicherheitszuschläge – ohne Bedenken dem Finanzstrafverfahren als strafbestimmende Wertbeträge zu Grunde gelegt werden, sodass am objektiven Tatbestand keine Zweifel bestehen.

Zu den im Spruch dargestellten Verkürzungsbeträgen ist festzuhalten, dass gemäß § 3 Abs. 1 Eurogesetz (BGBl I Nr. 72/2000) mit Wirkung 1. Jänner 2002 der Staatshaushalt sowie jeder andere öffentliche Haushalt in Euro zu führen ist. Gemäß § 3 Abs. 2 Eurogesetz sind ab dem 1. Jänner 2002 Geldbeträge, in 1. gerichtlich oder notariell aufgenommenen oder sonst erstellten öffentlichen Urkunden zivilrechtlichen Inhalts, 2. gerichtlichen Urteilen und Beschlüssen, auch wenn das Klagebegehren oder Gesuch vor dem 1. Jänner 2002 eingebracht worden ist, 3. Verordnungen und Bescheiden sowie 4. öffentlichen Kundmachungen und Beschlüssen von Verwaltungsbehörden, Gerichten und öffentlichen Körperschaften in Euro auszudrücken.

Obwohl vor dem 1. Jänner 2002 Abgaben selbstverständlich nur in Schillingbeträgen verkürzt werden konnten, ist der Ausweis der zur Last gelegten Verkürzungen in Eurobeträgen im Sinne des § 3 Abs. 2 Z 3 Eurogesetz geboten, sodass auf die Darstellung von Schillingbeträgen verzichtet werden kann.

Wie schon im Rahmen des angefochtenen Erkenntnisses ausgeführt sind die Angaben des Bw. über die Bareinkäufe, es habe sich ausschließlich um private Einkäufe gehandelt, die nicht in die Buchhaltung Eingang gefunden haben bzw. im Unternehmen nicht veräußert worden wären, angesichts der für Privathaushalte völlig unüblich großen Mengen unglaubwürdig. Zieht man einige Beispiele heran, so wurden am 6. Dezember 2000 4 kg Tintenfischringe, 4 kg Red Tiger Shrimps, 2 kg Knoblauch Fein Oetker, 4 kg Semmelbrösel bar bei der Firma X. eingekauft. Aber auch 10 kg Kabeljaufilet oder 6,49 kg Lachs oder 10x1kg Speisesalz oder 10x1L Schlagrahm (wobei nicht nur Semmelbrösel, Schlagrahm und Salz beinahe monatlich in diesen Mengen bar eingekauft wurden) lassen nicht auf für Privathaushalte gedachte Kleinmengen schließen. Soweit die Lebensgefährtin des Bw. die Vorgangsweise zu erklären versuchte, die Einkäufe für Bekannte und Verwandte aufgeteilt zu haben, ist festzuhalten, dass weder Namen noch Mengen noch die nähere Vorgangsweise dargestellt wurde. Zusammengefasst sind diese Berufungsdarstellungen – wie schon im angefochtenen Erkenntnis – nur als Schutzbehauptungen zu qualifizieren.

Der Bw. hat selbst anlässlich seiner Vernehmung am 1. Februar 2008 angegeben, dass er von der Praxis der Bareinkäufe durch seine Geschäftsführerin und Lebensgefährtin Frau Z.B. gewusst hat. Werden neben den „offiziellen“ Einkäufen, die laut Betriebsprüfung – soweit anhand der vorhandenen Aufzeichnungen überprüfbar – Eingang in die Buchhaltung gefunden haben, auch Bareinkäufe getätigt, ohne in die Buchhaltung und/oder in die Steuererklärungen aufgenommen zu werden, so ist allein aus diesem Verschweigen der „Schwarzumsätze“ und den daraus erzielten Erlösen der Vorsatz einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG ableitbar, hat es der Bw. doch zumindest ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass entsprechende Abgabenverkürzungen bewirkt wurden.

Wenn der Bw. vermeint, zum Schwarzeinkauf hätte er auch Schwarzgeld verwenden müssen, das er nicht gehabt hat, so ist allein darauf zu verweisen, dass nicht nur die offiziell auf Rechnung erfolgten Wareneinkäufe, sondern auch die „Schwarzeinkäufe“ laut Angaben der Lebensgefährtin des Bw. immer bar erfolgt sind, wobei die Herkunft von Bargeld naturgemäß nicht lückenlos geprüft werden kann. Doch weist die Tatsache, dass neben den offiziellen auf Firmennummer bar bezahlten Einkäufen auch produkt- und mengenidentische Einkäufe bar

bezahlt wurden, auf das Vorhandensein ausreichender Bargeldbeträge hin. Dass diese Produkte dann nicht in der Buchhaltung aufscheinen ist insoweit nachvollziehbar, da sie sonst ja gleich auf Firmennummer bzw. Firmenrechnung gekauft werden hätten können. Die bei der Firma X. ermittelten Unterlagen weisen auf einen Tatplan hin, laufend nur einen Teil des Wareneinsatzes in der Buchhaltung zu führen und den Rest (jahrelang) nicht zu erklären. Dieses wiederholte geplante Verschweigen von Teilen des Einkaufs und in der Folge das Nichterklären der entsprechenden Umsätze weist sogar auf eine gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung im Sinne des §§ 33 Abs. 1 in Verbindung mit 38 Abs. 1 lit. a FinStrG (mit Geldstrafe bis zum Dreifachen des Betrages, nach dem sich sonst die Strafdrohung richtet, ist zu bestrafen, wer einen Schmuggel, eine Abgabenhinterziehung oder eine Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben oder eine Abgabenhellerei nach § 37 Abs. 1 begeht, wobei es ihm darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen) hin. Da jedoch erstinstanzlich „nur“ eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG Verfahrensgegenstand war, bleibt eine entsprechende Ausweitung des Strafrahmens aufgrund des Günstigkeitsprinzips des § 161 Abs. 3 FinStrG verwehrt.

Laut Tz. 1 der Niederschrift vom 7. Mai 2008 über die Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung wurden für die Jahre 2004 und 2005 keine Erklärungen eingereicht. Allerdings hat es davor schon Schätzungsaufträge des Finanzamtes gegeben, die unter anderem zu einem Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 7. Februar 2006 geführt hat, sodass die Umsatzsteuerverkürzung 2004 nicht als Versuch, sondern – wie im angeführten Erkenntnis korrekt dargestellt – als vollendete Abgabenhinterziehung zu werten ist. Zusammengefasst bestehen keine Zweifel an der subjektiven Tatseite des Bw. für die angeschuldeten Abgabenverkürzungen.

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 Abgabenhinterziehungen 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.

Hat der Täter wie im gegenständlichen Fall durch mehrere selbständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben und auch verschiedener Art begangen, ist gemäß § 21 Abs. 1 und Abs. 2 FinStrG dabei auf eine einzige Geldstrafe zu erkennen, wobei die Summe der sich aus den strafbestimmenden Wertbeträgen ergebenden Strafdrohungen maßgeblich ist.

Angesichts des Verschweigens der Bareinkäufe über einen längeren Zeitraum kann nicht von einem geringen Verschulden ausgegangen werden.

Der im gegenständlichen Fall angedrohte Strafraum beträgt € 39.971,56. Als mildernd bei der Strafbemessung ist neben der von der Finanzstrafbehörde erster Instanz bereits dargestellten finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit auch der Umstand, dass die Finanzvergehen teilweise schon lange zurück liegen und sich der Bw. seither wohl verhalten hat, zu werten. Als erschwerend ist weiterhin kein Umstand zu werten.

Unter Beachtung der finanziellen Situation des Bw. (beim Bezirksgericht ist seit 25. April 2006 ein Schuldenregulierungsverfahren anhängig) mit einem vom Bw. angegebenen monatlichen Nettoeinkommen von € 900,00 und der in der Berufung erwähnten, bisher nicht gewürdigten Krankheit des Bw. war eine Geldstrafe in Höhe von € 5.200,00 als angemessen auszusprechen. Besondere Umstände, die die Verhängung einer Geldstrafe annähernd der im § 23 Abs. 4 FinStrG normierten Mindestgeldstrafe von einem Zehntel des Höchstausmaßes der angedrohten Geldstrafe rechtfertigen würden, liegen nicht vor.

Unter Beachtung der oben erwähnten Strafzumessungsgründe war die Ersatzfreiheitsstrafe auf dreizehn Tage zu reduzieren, wobei der Umstand der derzeitigen schlechten Finanzlage des Bw. ohne Relevanz ist. Der Umstand, dass der Bw. aufgrund seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse eine derartige Geldstrafe möglicherweise nicht oder nicht innerhalb angemessener Frist entrichten kann, hindert nicht die Pflicht der Finanzstrafbehörden, eine solche entsprechend den rechtlichen Voraussetzungen vorzuschreiben (VwGH 5.9.1985, 85/16/0044).

Einer weiteren Reduzierung der Geldstrafe standen, da der Bw. nach wie vor in der Gastronomiebranche tätig ist, sowohl spezialpräventive als auch generalpräventive Überlegungen entgegen, wonach das abgabenrechtliche Fehlverhalten von in der Gastronomie tätigen Beschuldigten bzw. daraus resultierende Finanzvergehen mit ausreichender Sanktion zu bedenken sind, welche andere potentielle Finanzstraftäter im geschäftlichen Bereich des Bw. von der Begehung ähnlicher Finanzstraftaten abhalten und solcherart ungerechtfertigte Wettbewerbsnachteile für abgabenredliche Unternehmer zumindest mindern sollen.

Mangels einer entsprechenden Verfahrenseinleitung war es der Berufungsbehörde aufgrund des Verböserungsverbotes gemäß § 161 Abs. 3 FinStrG verwehrt, den Umstand einer gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung unter dem Aspekt einer entsprechenden Erhöhung der Geldstrafe zu prüfen.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG und bleiben unverändert.

Wien, am 27. November 2009