



Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Wien 2 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Mag. Gerhard Groschedl sowie die Laienbeisitzer Mag. Dr. Jörg Krainhöfner und Herbert Frantsits als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Frau Beschuldigte, Adresse-1, vertreten durch Mag. Werner Tomanek, Rechtsanwalt, Neutorgasse 13/4, 1010 Wien, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß [§ 33 Abs. 1 und 2 lit. a FinStrG](#) des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über

- 1.) die Berufung der Beschuldigten vom 24. Mai 2012
- 2.) der Berufung der Amtsbeauftragten vom 25. April 2012

gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Wien 4/5/10 als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 5. März 2012, SpS III, Strafnummer 001, nach der am 7. Mai 2013 in Anwesenheit der Beschuldigten, ihres Verteidigers Mag. Werner Tomanek, der Amtsbeauftragten sowie der Schriftführerin durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung von Frau Beschuldigte wird stattgegeben, das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates vom 5. März 2012, SpS III, aufgehoben und das zur Strafnummer 001 geführte Finanzstrafverfahren gemäß [§§ 136, 157 FinStrG](#) eingestellt.

II. Die Berufung der Amtsbeauftragten wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Wien 4/5/10 als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 5. März 2012, SpS III, wurde Frau Beschuldigte (in weiterer Folge: Beschuldigte) für schuldig erkannt, im Bereich des Finanzamtes Wien 4/5/10 als für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Obliegenheiten der M-GmbH (kurz: M-GmbH) verantwortliche Geschäftsführerin vorsätzlich

a. durch die Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen zur Umsatzsteuer für die Jahre 2006-2008 und zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 sowie durch die Nichtabgabe von Abgabenerklärungen zur Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2009, sohin unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, bescheidmäßig festzusetzende Abgaben, nämlich

Umsatzsteuer für 2006 in Höhe von € 15.572,66

Umsatzsteuer für 2007 in Höhe von € 14.376,18

Umsatzsteuer für 2008 in Höhe von € 17.793,33

Umsatzsteuer für 2009 in Höhe von € 10.817,82

Körperschaftsteuer für 2008 in Höhe von € 2.522,57

Körperschaftsteuer für 2009 in Höhe von € 1.744,02

verkürzt sowie

b. unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen für den Zeitraum 1-4/2010 in Höhe von € 4.115,23 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer wissentlich durch Nichtentrichtung bewirkt zu haben (Gesamtbetrag € 66.941,81)

und hiedurch zu 1) das Finanzvergehen nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) und zu 2) das Finanzvergehen nach [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) begangen zu haben und wurde hiefür nach [§ 33 Abs. 5 FinStrG](#) zu einer Geldstrafe von € 28.000,00, im Nichteinbringungsfall 30 Tage Ersatzfreiheitsstrafe sowie gemäß [§ 185 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) zum Ersatz der mit € 500,00 bestimmten Kosten des Finanzstrafverfahrens verurteilt.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass auf Grund des durchgeführten Finanzstrafverfahrens, insbesondere Einsichtnahme in die Veranlagungsakten und den Strafakt, nachfolgender Sachverhalt feststehe:

Die in finanzstrafrechtlicher Hinsicht bereits in Erscheinung getretene Beschuldigte sei von Geschäftsführerin der im Firmenbuch unter der FN eingetragenen M-GmbH und als solche für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Obliegenheiten der Gesellschaft verantwortlich gewesen. Am Datum-1 sei über das Unternehmen das Konkursverfahren eröffnet worden.

Unternehmensgegenstand sei der Massagebetrieb gewesen (SHIVA-Massagen), wobei das Unternehmen Franchisenehmerin gewesen sei. Im Jahre 2011 habe eine Betriebsprüfung stattgefunden, im Zuge derer erhebliche Mängel in der Buchhaltung festgestellt worden seien. Unter anderem seien keine Kassabücher vorhanden gewesen, obwohl von den Kunden Barzahlungen erfolgt seien. Auch in den Bilanzen seien keine Kassakonten ersichtlich gewesen.

Weiters habe der Betriebsprüfer Mängel bei den Lösungsaufzeichnungen festgestellt, da lediglich die eingenommenen Beträge in einer Summe auf das Bankkonto einbezahlt worden, aber nicht dokumentiert worden seien, wie sich die gesamte Tageslosung zusammensetze. Auch die Honorarabrechnungen der einzelnen Masseurinnen seien nicht von diesen, sondern von der Beschuldigten ausgefertigt worden. Darüber hinaus seien bei jenen Masseurinnen, die aufgrund eines freien Dienstvertrages tätig geworden seien, fehlende Abrechnungen festgestellt worden. Eine durchgeführte Nachkalkulation (gemessen am Verbrauch an Handtüchern, Badetüchern, Badevorlegern und Leintüchern) habe erhebliche Differenzen zu den erklärten Umsätzen ergeben, sodass im Zuge der Betriebsprüfung eine Zuschätzung vorgenommen worden sei. Vom Prüfer seien mehrere Kalkulationsmethoden in Betracht gezogen worden, schließlich jene gewählt worden, die der Wirklichkeit am nächsten komme (Kalkulation aufgrund der Hand-, Dusch- und Badetücher).

Den Einwänden, dass der hohe Verbrauch an Handtüchern etc. sich dadurch erklären lasse, dass diese

- Maschinenflecken aufgewiesen bzw. kaputt gewesen seien
- von den Masseurinnen zum Zudecken, Massierenüben, Draufsitzen (Eigenbedarf) verwendet worden seien
- pro Massage 4-6 Badevorleger verwendet worden seien
- diese als Geschirrtücher/Geschirrunterlagen, zum Händeabtrocknen im WC und Küche bzw. als Putztücher verwendet worden seien,

habe der Prüfer (nach durchgeführten Erhebungen bei Masseurinnen über den Verbrauch der Tücher) insoweit Rechnung getragen, als ein Abschlag von 10% vorgenommen worden sei. Unglaublich erscheine die behauptete hohe Anzahl an von der Putzerei gelieferten zerrissenen, schmutzigen, zu kleinen, falschen etc. Tüchern, da im normalen Geschäftsverkehr eine entsprechende Reklamation erfolgen würde.

Dazu habe der Spruchsenat nach Anführungen der Gesetzesbestimmungen erwogen, dass im vorliegenden Fall eine Abgabenverkürzung wie oben ausgeführt geschehen sei, wodurch das Tatbild objektiv erfüllt worden sei.

Das Verhalten der Beschuldigten erfülle das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht, da davon auszugehen sei, dass der Beschuldigten als realitätsbezogenem im Wirtschaftsleben stehenden Geschäftsfrau die sie treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen, ebenso wie die Konsequenz pflichtwidrigen Verhaltens, nämlich das Bewirken von Abgabenverkürzungen bekannt gewesen seien.

Bei der Strafbemessung sei erschwerend der lange Tatzeitraum und eine Vorstrafe, als mildernd kein Umstand zu werten

Nach [§ 23 FinStrG](#) bemesse sich die Strafe nach der Schuld des Täters und seien die Erschwerungs- und Milderungsgründe sowie die persönlichen Verhältnisse des Täters zu berücksichtigen.

In Anbetracht der vorliegenden Strafzumessungsgründe und der Täterpersönlichkeit sei die ausgesprochene Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe schuld- und tatangemessen.

Die übrigen Entscheidungen gründen sich auf die im Spruch angeführten Gesetzesstellen.

Gegen dieses Erkenntnis wurde von der Amtsbeauftragten fristgerecht mit Eingabe vom 25. April 2012 Berufung wegen des Ausspruches über die Strafe eingebracht und ausgeführt, dass die Beschuldigte für schuldig erkannt worden sei, als Geschäftsführerin der M-GmbH vorsätzlich

a. Umsatzsteuer für die Jahre 2006 – 2008 in Höhe von € 58.559,99 und Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 und 2009 in Höhe von € 4.266,59 hinterzogen zu haben, sowie

b. eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-4/2010 in Höhe von € 4.115,23 wissentlich durch Nichtentrichtung bewirkt zu haben.

(Gesamtbetrag € 66.941,81)

Über sie sei daher eine Geldstrafe in Höhe von € 28.000,00, im Nichteinbringungsfall 30 Tage Ersatzfreiheitsstrafe und € 500,00 Kosten verhängt worden. Damit betrage das Strafausmaß 41,83 % des strafbestimmenden Wertbetrages.

Bei der Verhängung der Strafe seien als erschwerend der lange Tatzeitraum und eine Vorstrafe gewertet worden, nicht aber das Zusammentreffen zweier Vergehen.

Unter Berücksichtigung der Erschwerungsgründe erscheine die Strafe insbesondere aus spezialpräventiven Gründen als zu gering bemessen. Bei Verhängung der Vorstrafe sei bereits ein sehr niedriges Strafausmaß angenommen worden. Trotzdem habe die Strafe die Beschuldigte nicht davon abgehalten, weitere Taten zu begehen.

Es werde daher beantragt, die Strafe neu zu bemessen und unter Berücksichtigung sämtlicher Erschwerungsgründe (langer Tatzeitraum, eine Vorstrafe, Zusammentreffen mehrerer strafbarer Handlungen) eine Geldstrafe in Höhe von € 32.000,00 (entspricht 47,8 % des strafbestimmenden Wertbetrages) zu verhängen.

Mit Eingabe vom 24. Mai 2012 wurde von der Beschuldigten Berufung eingebracht und das Erkenntnis vollinhaltlich wie folgt angefochten:

"a.) Allgemeines:

Unter Verweis auf die summarische Zusammenfassung in den Entscheidungsgründen war gegenständlich die Zulässigkeit und Richtigkeit der in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß [§ 149 Abs. 1 BAO](#) am 26. Juli 2011 vorgenommenen Schätzung der Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer im Zeitraum 2006 bis 2009 zu klären und zu entscheiden.

b.) Unzulässigkeit der Schätzung:

Der Betriebsprüfer bemängelt die auf Seite 4 und 5 der Niederschrift unter lit. a bis d fehlenden Kassabücher, mangelhafte Lösungsaufzeichnungen, fehlende Abrechnungen freier Dienstverträge und Kalkulationsdifferenzen und sieht sich daher berechtigt, die Umsätze zu schätzen bzw. die erklärten Umsätze auf Grund der durchgeführten Schätzung einer Korrektur zuzuführen.

Diese Annahme zur Schätzung berechtigt zu sein ist unrichtig und gesetzlich nicht gedeckt.

In seinem Erkenntnis vom 06.07.2011, 2008/13/0204, entscheidet der Verwaltungsgerichtshof, dass es unzulässig ist, dass die bargeldmäßigen Betriebseinnahmen eines Tages (Tageslosung) nicht einzeln (mit einer Registrierkasse) erfasst werden, sondern durch Rückrechnung aus dem Kassenendbestand und Kassenanfangsbestand, wenn alle Barausgänge und die Bareinlagen täglich erfasst werden. Eine solche Losungsermittlung mittels Kassasturzes bedarf aber zwingend der täglichen Feststellung (und Festhaltung) des Kassastandes.

Dieser Anforderung wurde das geprüfte Unternehmen gerecht und führt der Bericht selbst auf Seite 4 zu lit. b) aus, dass „die Geldbeträge auf das betriebliche Bankkonto“ (Bank xxx) mit der Angabe der Abrechnungstage und dem Kürzel KA (Tageslosungen) einbezahlt wurden.

Wie sich diese Einzahlungsbeträge (Tageslosungen) rechnerisch zusammensetzen ist unerheblich und kann nicht Grund bzw. Berechtigung für eine Schätzung sein.

Die oben zitierte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes ist auch im Hinblick auf den Durchführungserlass vom 27. Dezember 2006 des Bundesministeriums für Finanzen zur Barbewegungsverordnung entscheidend, da sie die in diesem Erlass dem Unternehmer auferlegte Einzelaufzeichnungspflicht (Summenbildung der einzelnen Bareingänge ermöglicht die Ermittlung der Tageslosung) im Ergebnis als zu eng sieht und die Ermittlung der Tageslosung durch Rückrechnung (Kassasturz) als zulässig erachtet.

c.) Unrichtigkeit der Schätzung

Gemäß Entscheidung des VwGH vom 28.10.2004, [2001/15/0137](#), muss das gewählte Verfahren stets auf das Ziel – hier die Umsätze – gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben; dabei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung bedeutsamen Behauptungen eingehen.

Auf diese Behauptungen – die zwar aufgelistet wurden – ist allerdings die Betriebsprüfung nur scheinbar eingegangen und hat sie diese Behauptungen letztendlich damit abgetan, dass dafür keine Nachweise vorgelegt wurden.

Es gesteht zwar die Betriebsprüfung zu, dass zum Zudecken, Unterlegen, Trocknen, Wegwischen usw. die kaputten, fleckigen und zu kleinen Tücher Verwendung gefunden haben, es erschien der behauptete massenhafte unkontrollierte Verbrauch all dieser Tücher

allerdings nur teilweise als glaubwürdig, weshalb der Betriebsprüfer einen Abschlag von 10 % von der in der Firma O-GmbH verrechneten Hand-, Dusch-, Bade- und Leintücher sowie von den Badevorlegern vorgenommen hat, obwohl die – unterlegte – Beantwortung der Frage 4) „zu 2/3 unkontrollierter Eigenverbrauch“ einen Prozentsatz von 66,6 % indiziert.

Mit welchem Sachverstand und – vor allem – mit welchen (anderen?) Ergebnissen der Lebenserfahrung nunmehr dieser Prozentsatz im Einklang steht, ist auf Grund (welchen) Sachverstandes oder wirtschaftlichen Erfahrung des Prüfers, der weitere Berechnungen vornimmt, nicht geklärt oder sind nur Scheinbegründungen, weil es keine Begründung ist, Aussagen oder Behauptungen der Geschäftsführung nicht folgen zu können. Auch konnte das Beweisverfahren nicht ergeben, dass der Prüfer, der zwar seine Behauptung, ehemalige Mitarbeiterinnen befragt zu haben, und Namen nannte, aber keine diesbezüglichen Aktenvermerke vorlegen konnte bzw. deren Ergebnisse sich in einem gänzlich anderen (!) Akt befanden und einer Verifizierung durch den Spruchsenat nicht zugänglich waren, aufrecht hielt und tatsächlich mit den Zeuginnen gesprochen hat.

Beweis:

-) meine Einvernahme
-) Zeuginnen/Zeugen: Zeuge-1, Adresse-1; Zeuge-2, Adresse-2; Zeuge-3, Adresse-3.

Ich stelle daher den Antrag, das Erkenntnis vom 5. März 2012 aufzuheben und das Verfahren einzustellen, in eventu die Umsatzsteuer in Anwendung eines den Lebenserfahrungen angemessenen Prozentsatzes für schlechte bzw. fleckig gelieferte Arbeitsmittel herabzusetzen und eine neue Kalkulation durchzuführen und eine angemessene Strafe zu verhängen."

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.

Zur objektiven Tatseite ist festzustellen, dass dem Finanzstrafverfahren eine Außenprüfung des Finanzamtes bei der Firma M-GmbH zugrunde liegt, die mit Bericht vom 26. Juli 2011 für den Zeitraum 2006 bis 2009 (Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer) sowie

Umsatzsteuervoranmeldungen für Jänner bis März 2011 abgeschlossen wurde. Die Beschuldigte war vom Geschäftsführerin und Alleingesellschafterin (100 %) dieser GmbH, über die mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien der Konkurs eröffnet wurde.

Den Berufungsausführungen, es wäre keine Schätzungsbefugnis gegeben gewesen, ist zu erwidern, dass der Verwaltungsgerichtshof – wie von der Beschuldigten selbst angeführt – dazu feststellt, dass es zwar zulässig ist, 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 (Kassabuch mit Bestandfeststellung, vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1464). Eine solche Losungsermittlung 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 (VwGH 6.7.2011, [2008/13/0204](#)).

Gerade die Voraussetzungen des Vorliegens von entsprechenden Kassabüchern und Aufschreibungen über den täglichen Kassastand haben jedoch zur Schätzungsbefugnis des Betriebsprüfers geführt, sodass diesen Argumenten ein Erfolg versagt bleiben muss.

Ist im Abgabenverfahren eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hiebei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (VwGH 28.6.2012, [2009/15/0201](#)).

Aus dem Arbeitsbogen der BP sind folgende (verkürzt dargestellte, doch sehr ähnliche) Niederschriften zu ersehen:

Niederschrift mit M-1 vom 22. September 2010:

Es hat keine Vereinbarungen mit der M-GmbH gegeben, sie war telefonisch auf Abruf, erhielt € 40,00 pro Massage, der Kunde zahlte an Sie € 125,00, ihren Preis erhält sie von der Beschuldigten oder Neumann. Sie führte keine Auszeichnungen über Leistungen, diese wurden daher auch nicht gegengezeichnet. Ihre Tätigkeit wurde nicht kontrolliert.

Massagetisch und Massageöl sowie Handtücher werden von M-GmbH zur Verfügung gestellt. Sie war bei der SV gemeldet, um die Steuer musste sie sich selbst kümmern.

Niederschrift mit M-2 vom 22. September 2010:

Es gab einen freien Dienstvertrag, es wurde jedoch keine Kopie an sie übergeben. Es hat keine mündlichen Vereinbarungen mit M-GmbH gegeben, sie war telefonisch auf Abruf, erhielt € 40,00 pro Massage, der Kunde zahlte an Sie € 125,00, ihren Preis erhält sie von der Beschuldigten oder Neumann. Sie führte keine Auszeichnungen über Leistungen, diese wurden daher auch nicht gegengezeichnet. Ihre Tätigkeit wurde nicht kontrolliert.

Massagetisch und Massageöl sowie Handtücher werden von M-GmbH zur Verfügung gestellt. Sie war bei der SV gemeldet, um die Steuer musste sie sich selbst kümmern.

Niederschrift mit M-3 vom 22. September 2010:

Es gab einen freien Dienstvertrag, es wurde jedoch keine Kopie an sie übergeben. Es hat keine mündlichen Vereinbarungen mit M-GmbH gegeben, sie war telefonisch auf Abruf, erhielt € 40,00 pro Massage, der Kunde zahlte an Sie € 125,00, ihren Preis erhält sie von der Beschuldigten oder Neumann. Sie führte keine Auszeichnungen über Leistungen, diese wurden daher auch nicht gegengezeichnet. Ihre Tätigkeit wurde nicht kontrolliert.

Massagetisch und Massageöl sowie Handtücher werden von M-GmbH zur Verfügung gestellt. Sie war bei der SV gemeldet, um die Steuer musste sie sich selbst kümmern.

Schriftliche Zeugenaussage M-4 AS 37:

Sie hat 1 bis 2 Handtücher pro Kunden verwendet, 2 Handtücher pro Massage für sich selbst als Masseurin verwendet, 1 Handtuch für sich selbst verwendet, 2 Leintücher pro Kunden verwendet und jeweils getauscht.

Schriftliche Zeugenaussage M-5 AS 42:

Sie hat 4 bis 6 Handtücher und 2 Leintücher pro Kunden verwendet, 1 Handtuch pro Massage für sich selbst als Masseurin, 1-2 Handtuch für sich selbst verwendet.

Als Unterlagen hat sie 4 bis 6 Handtücher und 2 Leintücher pro Kunden verwendet; sie hat 2 Leintücher pro Kunden verwendet und jeweils getauscht.

Schriftliche Zeugenaussage M-6 AS 62:

Sie hat keine Erinnerung an Anzahl der Handtücher oder Leintücher pro Kunden, sie hat einige Handtücher pro Massage für sich als Masseurin und einige Handtücher für sich selbst verwendet.

Als Unterlagen hat sie 1 Leintuch und 1 Badetuch pro Kunden je Massage verwendet und jeweils getauscht, sie hat keine 2 Leintücher oder Badetücher pro Kunden verwendet.

Schriftliche Zeugenaussage M-3 AS 64:

Sie hat 4 Handtücher und 1-2 Leintücher pro Kunden verwendet, einige Hand- und Badetücher für Masseurin selbst verwendet, keine Leintücher für sich selbst verwendet.

Unterlagen wurden pro Kunden getauscht, meistens nur 1 Leintuch pro Kunden verwendet und jeweils getauscht

Schriftliche Zeugenaussage M-7 AS 66:

Sie hat 1-2 Handtücher und 1 Leintuch pro Kunden verwendet, 1 Hand- und Badetuch für sich selbst als Masseurin pro Massage verwendet, sonst kein Handtuch.

Unterlagen (Leintücher) wurden pro Kunden getauscht, meistens wurde nur 1 Leintuch pro Kunden verwendet und jeweils getauscht.

Dem Bericht über die Außenprüfung bei der Firma M-GmbH vom 26. Juli 2011 ist unter Tz. 1 "Nichtordnungsmäßigkeiten" zu entnehmen, dass bei der Überprüfung der vorgelegten Belege und Unterlagen durch die Betriebsprüfung für den gesamten Prüfungszeitraum nachstehende Mängel festgestellt wurden:

"a) Fehlende Kassenbücher

Obwohl die Massagen von den Kunden in bar bezahlt wurden, finden sich in den Bilanzen keine Kassakonten. Kassabücher wurden bisher keine vorgelegt = fehlende Grundaufzeichnungen.

b) Mangelhafte Losungsaufzeichnungen

Durch das geprüfte Unternehmen wurden die Losungen in der Form aufgezeichnet, dass für jede Masseurin je Arbeitstag die Anzahl der Massagen auf A4-Vordrucken erfasst wurden. Die erzielten Preise der einzelnen Massagen wurden auf diesen Auflistungen nicht aufgezeichnet. Auf der Homepage des geprüften Unternehmens wurden zumindest 3 verschiedene Massagen für Männer, zwei für Frauen und zwei für Paare angeboten. Die einzelnen Preise der verschiedenen Massagen wurden trotz mehrmaliger Aufforderung bisher nicht bekannt gegeben. Nach den Massagen sollen die Masseurinnen den gesamten Zahlungsbetrag der Kunden an Herrn N. (GF) oder Frau G. (GF bis 17.6.2010) übergeben haben. Danach wurden Geldbeträge auf das betriebliche Bankkonto (Bank xxx) mit der Angabe der Abrechnungstage und dem Kürzel "ka" einbezahlt (Tageslosungen?), die dann durch das geprüfte Unternehmen als Erlöse erklärt wurden. Wie sich diese Einzahlungsbeträge (Tageslosungen) rechnerisch zusammensetzen, konnte durch die Bp anhand der vorgelegten Unterlagen nicht nachvollzogen werden. Erst am Monatsende sollen die Masseurinnen ihren Anteil an den Massagen (je € 40,00) erhalten haben. Dafür wurden von den GF des geprüften Unternehmens Honorarabrechnungen für die Masseurinnen anhand der oben beschriebenen Auflistungen ausgefertigt. Diese Auflistungen wurden nicht von den Masseurinnen geführt, sondern meistens von Frau G.. Nochmals, wie sich die Anzahl der Massagen ergibt, ist nicht

nachvollziehbar. Die Auszahlungsbeträge an die Masseurinnen wurden fast ausschließlich über Bankkonten abgewickelt.

Mangelhafte Tageslosungsaufzeichnungen = fehlende Grundaufzeichnungen und Erlöserfassungsunsicherheiten.

c) Fehlende Abrechnungen freier Dienstverträge

Die Überprüfung der freien Dienstverträge ergab, dass es für viele Masseurinnen in einigen Monaten gar keine Honorarabrechnungen gibt (z.B. M-8 für 4/2006, M-9 für 4-5/2006, M-7 für 4-5/2006, M-10 für 4-5/2006, usw.).

Die nachträgliche Überprüfung der bereits ausgeschiedenen freien Dienstnehmer ergab, dass für einige Masseurinnen keine Arbeitsaufzeichnungen und Honorarabrechnungen für den Monat der Beendigung des Dienstverhältnisses vorliegen.

Durch den GF, Herrn N., wurde zu den freien Dienstvertragsnehmerinnen angegeben, dass die Masseurinnen je nach Bedarf entweder von ihm oder Frau G. zum Dienst beordert werden. Daher kann es vorkommen, dass Masseurinnen über längere Zeit ihrer Tätigkeit nicht nachgehen.

Im Zusammenhang mit den mangelhaften Losungsaufzeichnungen, den nachstehend dargestellten Kalkulationsdifferenzen auf Basis des Handtuch- und Leintuchverbrauches (wenige bestellte Masseurinnen sollen nach Angabe von Herrn N. und Frau G. ganz viele Handtücher verbraucht haben) und den unglaublich langen abrechnungslosen Zeiten mancher Masseurinnen muss die Bp die von den GF behauptete vollständige Erfassung der Honorare der freien Dienstnehmerinnen als nicht gegeben behandeln = Erlöserfassungsunsicherheit, Aufwandsverkürzung .

d) Kalkulationsdifferenzen

Bei der durch die Bp durchgeführten Nachkalkulation an Hand des Verbrauches an Handtüchern, Badetüchern, Badevorleger und Leintüchern wurden Umsatz- und Erlösdifferenzen festgestellt, die durch das geprüfte Unternehmen nicht aufgeklärt werden konnten (zahlenmäßige Darstellung siehe nachstehend) = Erlöserfassungsunsicherheit.

Diese Mängel sind Nichtordnungsmäßigkeiten, die gegen die ordnungsgemäße Erstellung der Aufzeichnungen und somit auch der Buchhaltung sprechen.

Tz. 2: Zum Ausgleich für diese Nichtordnungsmäßigkeiten It. Tz. 1 (Erlöserfassungsunsicherheiten und Aufwandsverkürzungen) sind durch die Bp für den Zeitraum 2006-3/2011 Umsatz- und Erfolgshinzurechnungen gem. [§ 184 BAO](#) vorzunehmen.

Als Basis für die Hinzurechnungen gem. [§ 184 BAO](#) wurden durch die Bp die Kalkulationsdifferenzen auf Basis des Verbrauches an Handtüchern, Badetüchern, Badevorleger und Leintüchern herangezogen.

A) Erläuterung der Kalkulation It. Bp

Durch die Bp wurde die Anzahl der durch die Putzerei an das geprüfte Unternehmen gelieferten Handtücher, Duschtücher, Badetücher, Badevorleger und Leintücher aus den Monatsrechnungen herausgerechnet. Im Jahr 2006 wurden durch die geprüfte Firma keine Badevorleger und Leintücher von der Putzerei bezogen.

Auf die Fragen der Bp, warum so viele Hand-, Dusch-, Bade- und Leinentücher verbraucht wurden, gab Herr GFN. an, dass diese zum Händeabtrocknen im WC und in der Küche, zum Geschirrabtrocknen, als Geschirrunterlage, als Putztücher, als Liegeunterlagen während

Wartezeiten, als Decken zum Zudecken, als Unterlagen für Übungsmassagen, als Polsterauflagen, als Sitzauflagen auf der Terrasse, zum Aufwischen im Bad, zum Boden wischen, zum Abdecken der von den Kunden benutzten Sitze, als Fußrollen, als Nackenrollen, zum Zudecken der Kunden und zum Duschen verwendet werden. Herr GFN. gab weiters an, dass pro Massage ca. 6 bis 9 Hand-, Dusch- und Badehandtücher verwendet wurden. Die Kunden sollen 2 bis 4 davon zum Duschen, die Masseurinnen 2 bis 3 zum Duschen und zum Einwickeln und einige sollen noch als Unterlage oder Rolle für die Massage verwendet worden sein (2006 sollen keine Leintücher verwendet worden sein). Laut Herrn GFN. sollen je Massage zwischen 4 bis 6 Badevorleger und immer 2 frische Leintücher verwendet worden sein. Weiters sollen kaputte, andersfärbige, fleckige und zu kleine Lein- und div. Handtücher unbenutzt wieder zur Wäsche gegeben werden.

Für diese Behauptungen hat Herr GFN. bisher keine Nachweise vorgelegt. Es kann durch die Bp nicht ausgeschlossen werden, dass zum Zudecken, Unterlegen, Trocken, Wegwischen, usw. die kaputten, fleckigen und zu kleinen Tücher Verwendung gefunden haben. Der behauptete massenhafte unkontrollierte Verbrauch all dieser Tücher erschien der Bp nur teilweise als glaubwürdig. Deshalb wurde durch die Bp ein Abschlag von 10% von den von der Putzerei verrechneten Hand-, Dusch-, Bade- und Leintücher sowie von den Badevorlegern vorgenommen.

Der Verbrauch an Hand-, Dusch- und Badetüchern wurde durch die Bp für 2006 mit 9 Stück (2006 sollen Badetücher als Massageunterlagen verwendet worden sein) und 2007 bis 3/2011 mit 5 Stück je Massage angesetzt. Für den Kunden 2 und die Masseurin 1 Hand- oder Duschtuch zum Duschen und 2 Handtücher zur Verwendung während der Massage gerechnet.

Für 2006 noch zusätzlich 3 Badetücher als Unterlage. Ein höherer Verbrauch wurde durch das geprüfte Unternehmen bisher nicht nachgewiesen. Außerdem wäre ein höherer Verbrauch nach den Erfahrungen des täglichen Lebens anzuzweifeln.

Der Verbrauch an Badevorlegern wurde durch die Bp mit 3 Stück je Massage angesetzt. 1 Stück zum Duschen des Kunden vor der Massage und 2 Stück zum Duschen des Kunden und der Masseurin nach der Massage.

Der Behauptung des Herrn GFN., dass je Massage immer 2 frische Leintücher auf die Matratzen aufgelegt werden, kann die Bp nicht folgen. Aus den Niederschriften der Lohnsteuerprüfung des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 22.9.2010 geht hervor, dass den Masseurinnen vom geprüften Unternehmen Massagetische (Frage 23) zur Verfügung gestellt wurden. Von Matratzen steht in dieser Niederschrift nichts. Laut Anlagenverzeichnis besitzt die geprüfte Firma noch 4 Massagetische. Auf Massagetische kommt nur ein Leintuch als Unterlage. Es haben daneben noch Massagen auf Matratzen stattgefunden. Die Bp konnte über Befragungen der ehemaligen Mitarbeiterinnen ermitteln, dass meistens nur ein Leintuch auf dem Massagetisch gelegen ist, auf der Matratze meistens auch nur ein Leintuch als Unterlagen gelegen ist und dass, falls zwei Leintücher auf der Matratze lagen, fast immer nur ein Leintuch getauscht wurde.

Die BP geht aber davon aus, dass, bei Verwendung von zwei Leintüchern meistens nur das obere der zwei Leintücher nach der Massage getauscht wurde. Der Verbrauch an Leintüchern wurde durch die Bp daher mit 1,5 Stück je Massage angesetzt.

Aus den oben angeführten Niederschriften kann ersehen werden, dass schon ab dem Jahr 2006 eine Massage € 125,00 gekostet hat. Das ist ein Preis von netto 20% USt von € 104,17.

Als weiterer Ausgleich für die diversen Behauptungen des GF hat die Bp lediglich netto 20% USt € 100,00 als Preis für eine Massage angesetzt.

C). Umsatz- Erlöshinzurechnungen gemäß [§ 184 BAO](#)

Durch die Bp war für das Jahr 2006 die Kalkulation auf Basis der Hand-, Dusch- und Badetücher als Grundlage für die Ermittlung der Umsätze/Erlöse heranzuziehen, da nach den vorliegenden Unterlagen keine Leintücher im Unternehmen eingesetzt wurden.

Für die Jahre 2007 bis 3/2011 war durch die Bp der Leintuchverbrauch für die Ermittlung der Umsätze/Erlöse zu nehmen, da hier der unmittelbarste Zusammenhang mit den Massagen hergestellt werden kann (anderswertige Verwendung hier am geringsten).

Die Schätzungen werden den erklärten Werten 2006-3/2011 mit dem Normalsteuersatz von 20% USt zugerechnet.

Die Zurechnungen lt. BP stellen Vorteilsgewährungen an die GF Frau G. und Herrn N. dar, die als verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen sind, die der KEST unterliegen. Die KEST soll nach Angabe der steuerlichen Vertretung als vom geprüften Unternehmen übernommen behandelt werden."

Anders als im Abgabenverfahren trägt im Finanzstrafverfahren die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung die Finanzstrafbehörde, sodass eine Abgabenhinterziehung nur dann angenommen werden kann, wenn sich auf Grund entsprechender Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschuldigten sagen lässt, dass seine Verantwortung nach menschlichem Ermessen nicht richtig sein kann. Die Tatsache, dass Geschäftsvorgänge nicht in die Buchhaltung aufgenommen wurden oder Mängel der Aufzeichnungen festzustellen waren, reicht für sich allein noch nicht, um einen Verkürzungsvorsatz anzunehmen, weil es vielmehr der Feststellung bedarf, welche finanzstrafrechtlich zu verantwortenden Vorgänge zu den festgestellten Abgabenverkürzungen geführt haben (VwGH 17.10.2012, [2009/16/0190](#)).

Zentrale Frage des Berufungsverfahrens war die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen unter Berücksichtigung des Verbrauchs an Leintüchern im Rahmen der Betriebsprüfung als objektive Voraussetzung eines finanzstrafrechtlich vorwerfbaren Verhaltens. Zwar hat auch der Verteidiger zugestanden, dass die Schätzungsbefugnis an sich berechtigt war. Allerdings wurden große Bedenken gegen die Schätzungsmethode vorgebracht, vor allem gegen den Abschlag von lediglich 10 % und die Anzahl der pro Massage verwendeten Leintücher.

In der mündlichen Verhandlung vom 12. März 2013 wurde die Berufung insoweit ergänzt, als zur Höhe der zugrundeliegenden Zurechnungen durch die Betriebsprüfung eingewendet wurde, dass ca. 50 % der von der Firma O-GmbH gelieferten Textilien wegen Verschmutzung, Mangelhaftigkeit und falsche farbliche Abstimmung zurückgesendet wurden. Die Beschuldigte gab an, dass pro Kunden zwei Leintücher verwendet wurden. Dazu habe sie die Masseurinnen auch persönlich angewiesen, weil ja mit Öl gearbeitet wurde.

Ein großer Prozentsatz der angelieferten Wäsche war laut Darstellung der Beschuldigten defekt, und zwar mit Sicherheit ca. 50%. Herr K. von der Firma O-GmbH hat ihr dazu erklärt, dass dies bei der Auslieferung auch nicht sofort erkannt werden kann, weil alles automatisch

läuft und nur die Verpackung manuell geschieht. Nur wenn im Zuge der Verpackung das oberste Textil defekt ist, wird es ausgetauscht.

Zum Vorhalt, dass es unglaublich erscheint, dass für einen derart hohen Anteil defekter Mietwäsche der volle Rechnungsbetrag bezahlt wurde, führte die Beschuldigte aus, dass sie schon hin und wieder bei der Firma O-GmbH telefonisch reklamiert habe. Trotzdem hat Herr Neumann die von der Firma O-GmbH gestellten Rechnungen voll bezahlt. Herr N. war in der GmbH für Marketing, Werbung, Einkauf und Banküberweisungen zuständig. Zahlungen hat Herr N. ohne Rücksprache mit ihr durchgeführt. Wenn er ihr mitgeteilt hat, dass die Rechnungen zu hoch seien, habe sie telefonisch entsprechende Reklamationen durchgeführt.

Anmerkung dazu: Aus der Buchhaltung waren weder entsprechende Retouren noch entsprechende Reklamationsverfahren (über die behauptete Rücklaufquote von 50%) ersichtlich.

Die Zeugin Zeuge-3 hat ausgesagt, dass "sie pro Kunden jedenfalls zwei Leintücher verwendet hat, um die Matratzen blickdicht zu machen. Nach Kundenwechsel wurden beide Leintücher von ihr regelmäßig getauscht und neu überzogen. Leintücher für das Aufwischen des Bodens habe sie nicht verwendet, aber sehr wohl zum Zudecken und Ausruhen. Zum Draufsitzen und -liegen haben wir auch Badetücher verwendet".

Die Zeugin Zeuge-4 hat ausgesagt, dass "bei jeder Massage zwei Leintücher verwendet und nach jeder Massage wieder ausgetauscht wurden. Die Wäsche wurde von einer Wäscherei geliefert, Name unbekannt. Extrem viele Hand- und Leintücher mussten zurückgeschickt werden, weil sie kaputt waren. Das war ca. die Hälfte aller gelieferten Textilien. Handtücher wurden auch als Kopfpolster und bei jeder Dusche bzw. auch bei jeder Handwäsche frisch verwendet. Es waren sehr viele Leintücher unbrauchbar (schwarze Schimmelflecken oder auch löchrig)."

Der Zeuge Zeuge-1 hat ausgesagt, dass "pro Masseurin und Kunden auf jeden Fall mindestens vier bis sechs Handtücher und immer zwei Leintücher pro Kunden verwendet wurden. Es ist vorgeschrieben, dass die Leintücher blickdicht die Matratze überdecken. Er selbst hatte mit der Firma O-GmbH keinen Kontakt, habe aber immer wieder die Beschuldigte beauftragt, die Höhe der verrechneten Beträge zu hinterfragen und auch die kaputt gelieferte Wäsche zu reklamieren. Er selbst habe kaputt gelieferte Wäsche gesehen, prozentuell war sicher die Hälfte schadhaft. Er habe deswegen die vollen Rechnungen bezahlt, weil ihm

zugesagt wurde, dass die kaputten Textilien gegen ordnungsgemäße bei der Firma ausgetauscht werden, ohne dass eine neuerliche Verrechnung erfolgt."

Weshalb bei derartiger Unzufriedenheit mit einem Kunden über nahezu fünf Jahre das Vertragsverhältnis nicht aufgelöst wurde, gab der Zeuge an, dass "wir mit der Firma O-GmbH sehr wohl zufrieden waren und immer davon ausgegangen sind, dass die kaputte Wäsche im Nachhinein ohne neuerliche Verrechnung ausgetauscht wird. Ansonsten hat die Lieferung sehr gut funktioniert. Eine Kontrolle der Lieferscheine, ob die Firma O-GmbH tatsächlich die Wäsche ausgetauscht hat, war für uns zu kompliziert. Der Prozentsatz von 50% ist geschätzt, auf Grund der Mitteilungen der Beschuldigten und der Mitarbeiterinnen. Die Reklamationswäsche der Firma O-GmbH hätte in einen blauen Reklamationswäschesack laut einem Schreiben der Firma O-GmbH vom 26. Jänner 2011 gegeben werden müssen. Nach meinen Informationen hat dies in unseren Unternehmen nicht funktioniert, sondern wurde die Reklamationswäsche in einen weißen Sack gegeben. Sie wurde zwar separiert, aber nicht als Reklamationswäsche deklariert. Die Lieferungen der Firma O-GmbH waren für uns nicht nachvollziehbar und auch auf Grund der unterschiedlichen Zusammensetzung der Lein-, Bade- und Handtücher auch nicht kontrollierbar.

Der Aufwand, die gelieferte Wäsche zu kontrollieren wäre in einem wirtschaftlich nicht vertretbaren Verhältnis zu allfälligen Kostenersparnissen gestanden. Die widmungswidrige Verwendung von Tüchern zum Austapezieren von Duschen, Draufsitzen, Zudecken ist mir bekannt."

Der Zeuge führt weiters aus, dass "nach Verwendung der blauen Reklamationsmäcke ab Februar 2011 die Wäschekosten im Rahmen der GmbH um ca. 2/3 gesunken sind. Der Grund lag auch darin, dass der Eigenverbrauch eingeschränkt wurde, dies als Reaktion auf die Prüfung."

Im Rahmen der Berufungsverhandlung am 7. Mai 2013 ergänzte der Zeuge Neumann seine Aussage insoweit, als "bei relativ konstantem Umsatzverlauf die Kosten für die Bereitstellung der Wäsche durch die Firma O-GmbH ab Februar 2011 beträchtlich gesunken sind. Aus den dazu vorgelegten Umsatzsteuervoranmeldungen 9 bis 12/2010 sowie den monatlichen Rechnungen der Firma O-GmbH ab 9/2010 bis 7/2011 zeigt sich, dass sich die monatlichen Kosten von zunächst ca. € 1.300,00 ab März 2011 auf nur mehr ca. ein Drittel der bisherigen Kosten reduzierten. Zurückzuführen ist das einerseits auf die geänderte Qualität der gelieferten Wäsche ab Februar 2011, da die GmbH als Kunde aus dem Hotel- bzw.

Wellnessbereich und nicht mehr aus dem Rotlichtmilieu eingestuft wurde, und andererseits der Eigenverbrauch im Unternehmen gesenkt wurde."

Der Zeuge E. K. als Vertreter der Firma O-GmbH gab an, dass "ihm die M-GmbH und die Beschuldigte auf Grund seiner beruflichen Tätigkeit als Kundin und Ansprechperson bekannt ist. Die GmbH war ihm als Massagestudio geläufig und ist von der Firma O-GmbH (wie Swinger-Clubs und Sauna-Clubs) in die Gruppierung Rotlichtmilieu eingeordnet worden.

Bei Unternehmen im Rotlichtmilieu war die Anforderung an die Firma O-GmbH, hygienisch saubere Wäsche zu liefern. Bei dieser Art von Kunden kam es im Rahmen der Qualitätskontrolle nicht darauf an, ob die Wäsche optische Mängel (wie z.B. Verfleckung, Schatten, Fransen) hatte. Zwar gab es immer wieder Reklamationen seitens der Beschuldigten hinsichtlich der Qualität der gelieferten Wäsche. Es wurde nur ausdrücklich reklamierte Wäsche kostenfrei ausgetauscht bzw. nachgewaschen. Schadhafte Wäsche, die mit der Schmutzwäsche wieder zurückgeliefert wurde und für die eine Reklamation nicht eindeutig erkennbar war, wurde nicht als Reklamationswäsche behandelt.

Bis Ende 2010 hat sich der Wäschestock der Firma M-GmbH laufend erhöht und es war eine tägliche Belieferung nötig. Ca. ab Beginn 2011 wurde dieser Kunde nach einem gemeinsamen Gespräch als Kunde aus dem Wellnessbereich vergleichbar einem 4-Sterne Hotel mit erhöhten Qualitätsanforderungen und verbesserter Qualitätskontrolle eingestuft, sodass ab diesem Zeitraum keine tägliche Belieferung mehr erforderlich war, sondern diese auf ca. 2x pro Woche reduziert werden konnte, auch weil der Wäschestock zu Gunsten einer qualitätsvolleren Wäsche ausgetauscht wurde. Die Einstufung hat rein mit der Qualität der Wäsche und nichts mit dem Preis der Reinigung zu tun.

Eine Einschätzung, in welchem Prozentsatz bis Ende 2010 schadhafte Wäsche geliefert wurde, ist deswegen nicht möglich, weil sowohl Reinigung als auch Verpackung der Wäsche industriell und vollautomatisch erfolgen und eine visuelle Qualitätskontrolle nur für die oben liegenden Wäscheteile möglich ist. Eine manuelle Öffnung der Wäschepakete und inhaltliche Kontrolle würde den Anschein gebrauchter Wäsche erzeugen, weil eine händische Faltung der Wäsche nie so durchgeführt werden kann wie eine maschinelle es bewerkstelligt.

Seit 2011 gibt es eigene blaue Reklamationswäschesäcke, die als solche auch eindeutig erkennbar und beschriftet sind. Zuvor lag es an den Kunden, die Reklamationswäsche in Säcken eigens zu kennzeichnen und zu beschriften.

Im Zeitraum 2006 bis 2010 wurde bei Reklamationen dem Kunden gesagt, die Reklamationswäsche gesondert zu kennzeichnen und zu beschriften. Jedoch hat diese

Methode nicht wirklich funktioniert, weswegen im Jahr 2011 eine Systemänderung herbeigeführt wurde.

Davor ist die Qualitätskontrolle durch die Kunden erfolgt, die auch an der Front die Qualitätsansprüche definieren und festlegen. Die Wäsche wurde im Unternehmen jeweils kundenbezogen gereinigt, d.h. wenn von einem Kunden beispielsweise 20% schadhafte Mietwäsche zum Reinigen angeliefert und diese nicht als Reklamationswäsche gekennzeichnet wird, dann bekommt er diese Wäsche so lange immer wieder zurück, bis sie komplett kaputt ist oder reklamiert wird.

Die Wäsche wird bei der Anlieferung nicht sortiert. Zentraler Anforderungspunkt war die Lieferung hygienisch sauberer Wäsche. Bis Ende 2010 war es branchenüblich, dass die Qualitätskontrolle im Unternehmen der Kunden zu erfolgen hatte. Ab 2011 kam es deswegen zu einer zweimaligen Anlieferung pro Woche, weil offensichtlich nur mehr eine qualitativ einwandfreie Wäsche angeliefert wurde."

Aus den Zeugenaussagen ergibt sich zusammenfassend zur Schätzungsmethode des Betriebsprüfers (der eine Berechnung an Hand von 1,5 verwendeten Leintücher pro Massage durchgeführt hatte), dass ausgehend von der offensichtlich geforderten Blickdichtheit der Massageunterlagen jeweils 2 Leintüchern pro Massage von den Masseurinnen verwendet wurden.

Zieht man zudem in Betracht, dass laut Darstellung der Beschuldigten ca. 50 % der von der Firma O-GmbH gelieferten Textilien wegen Verschmutzung, Mangelhaftigkeit und falsche farbliche Abstimmung zurückgesendet wurden, diese Aussagen von der Zeugin Zeuge-4 bestätigt wurde, zudem der informierte Vertreter der Firma O-GmbH die Angaben insoweit bestätigte, dass immer wieder dieselbe Wäsche zur Reinigung übernommen und an die Kundin wieder ausgeliefert wurde, da eine kundenbezogene Reinigung – somit ohne Austausch von Wäsche, solange nicht explizit reklamiert wird – durchgeführt wurde, ergibt das erhebliche Zweifel an einer strafrechtlich vorwerfbaren objektiven Verkürzung, zumal im Finanzstrafverfahren ein Gegenbeweis nicht erbracht werden konnte.

Eine Berechnung der Verkürzungsbeträge (zur Umsatzsteuer 2006 bis 2010) anhand der vom Betriebsprüfer gewählten Kalkulation auf Basis von zwei Leintüchern (für 2006 erfolgte die Berechnung anhand von Badetüchern), einem gegenüber der Betriebsprüfung erhöhten Abschlag von 25 % wegen Unbrauchbarkeit etc. hätte folgendes Ergebnis:

Leintücher	2007	2008	2009	1-12/2010	2006
------------	------	------	------	-----------	------

				(nur 1-3/2010)	(Badetücher)
Verbrauch laut Putzerei	3.981	3.860	2.972	2.982	21.578
Abschlag von 25%(statt 10)	995	965	743	746	5.395
Gesamt	2.986	2.895	2.229	2.236	16.183
Leintücher/M	2	2	2	2	9 Badet.
Massagen	1.493	1.447	1.114	1.118	1.798
Preis/M netto	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Umsatz	149.300,00	144.700,00	111.400,00	111.800,00	179.800,00
Erklärter Umsatz	166.979,10	142.633,37	124.041,65	117.191,63	137.916,72
Differenz		2.066,63			41.883,28
Umsatzsteuer		413,33			8.376,66

Wenn man bedenkt, dass schon ein Abschlag von 25 % nur für 2006 und 2008 sehr niedrige Verkürzungsbeträge ergibt, würde sich die objektive Tatseite bei einem Abschlag von 50% oder gar von zwei Drittel auf null reduzieren.

Aus der Verpflichtung zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung und dem für das Finanzstrafverfahren geltenden Anklageprinzip ergibt sich, dass die Beweislast die Behörde trifft. Allfällige Zweifel daran, ob eine Tatsache als erwiesen angenommen werden kann oder nicht, kommen im Finanzstrafverfahren dem Beschuldigten zugute (VwGH 20.10.2004, [2002/14/0060](#); UFS 20.09.2005, FSRV/0110-W/04; UFS 10.06.2008, FSRV/0032-L/06).

Die Beweislastverteilung ist im Finanzstrafverfahren anders gelagert als im Abgabefestsetzungsverfahren. Die in den Abgabenbescheiden manifestierten Ergebnisse des Abgabenvorgangs haben zwar die Bedeutung einer – wenn auch qualifizierten - Vorprüfung der Verdachtslage in Ansehung der objektiven Tatseite. Eine eigenständige Nachprüfung ist aber insoweit geboten, als von den Prinzipien des Abgabenvorgangs abweichende Grundsätze des Strafverfahrens (hier insbesondere im Hinblick auf die Beweislast) ein anderes Ergebnis indizieren. Die so genannte Unschuldsvermutung des Art. 6 Abs. 2 MRK schließt eine Umkehr der Beweislast aus (UFS 04.04.2005, FSRV/0062-W/04).

Nach [§ 98 Abs. 3 FinStrG](#) hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht. Bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden (VwGH 22.12.2005, [2002/15/0044](#)).

Bei Gesamtbetrachtung des Falles kann aufgrund der zahlreichen Zeugenaussagen festgehalten werden, dass erhebliche Zweifel an einer der Beschuldigten vorwerfbaren objektiven Verkürzung von Abgaben bestehen, da der Abschlag an "unbrauchbarer" Wäsche in dubio pro reo wesentlich höher war als die im Rahmen der Betriebsprüfung veranschlagten 10%. Es lässt sich im Nachhinein nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nachweisen, in welchem Ausmaß die "unbrauchbare" Wäsche pro Lieferung jeweils retourniert wurde.

Da somit schon eine für eine Abgabenhinterziehung gemäß [§ 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG](#) tatbestandsnotwendige Verkürzung als objektive Tatseite nicht nachgewiesen werden kann, war der Berufung der Beschuldigten stattzugeben, das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates vom 5. März 2012, SpS III, aufzuheben und das beim damaligen Finanzamt Wien 4/5/10 zur Strafnummer 001 geführte Finanzstrafverfahren gemäß [§§ 136, 157 FinStrG](#) einzustellen.

Die Berufung der Amtsbeauftragten war als unbegründet abzuweisen und im Ergebnis auf die obige Entscheidung zu verweisen.

Wien, am 07. Mai 2013