

## Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat in der Finanzstrafsache gegen den Bf. wegen Verdachtes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Absatz 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 10. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 18. Mai 2005 über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der Spruch des angefochtenen Bescheides wie folgt abgeändert:

Gegen den Bf. wird das Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht besteht, dass er als Abgabepflichtiger vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes Graz-Stadt unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht durch Nichtoffenlegung aller Erlöse eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Jahr 2001 in der Höhe von 2.906,91 € (40.000 S) zu bewirken versucht und dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 in Verbindung mit § 13 FinStrG begangen hat.

Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Bf. war bis zu seiner Pensionierung im Jahr 2001 im Finanzamtsbereich als Einzelunternehmer tätig.

In der Eingabe vom 23. September 2002 teilte der Bf. dem Finanzamt mit, er habe seiner steuerlichen Vertreterin "auf Grund eklatanter Fehlleistungen" die Vollmacht entzogen. Er ersuche, seinem "Antrag auf Nullschätzung" für die Jahre 2000 und 2001 zu entsprechen.

In der Folge führte das Finanzamt beim Bf. eine Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 150 BAO über die Jahre 1999 bis 2001 durch (Bericht vom 26. April 2004). Auf Grund formeller und materieller Mängel der Bücher mussten die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2000 und 2001 gemäß § 184 BAO geschätzt werden. Da für diese Jahre keine Jahresabschlüsse vorgelegt wurden, erfolgte die Schätzung an Hand der (vorläufigen) Saldenlisten.

Die vom Prüfer für die Jahre 1998 bis 2001 durchgeführte Erlöskalkulation setzt sich zusammen aus einer Kalkulation des Materialeinsatzes und einer Kalkulation der Leistungserlöse. Die Kalkulation ergab erklärte Mindererlöse in den Jahren 1998 und 1999 in der Höhe von jeweils 6 %, im Jahr 2000 in der Höhe von 7 % und im Jahr 2001 in der Höhe von 17 % (erklärte Erlöse 2.360.205,37 S, kalkulierte Erlöse 2.772.084,52 S). Der Prüfer erhöhte im Jahr 2001 die steuerpflichtigen Entgelte (20 % Umsatzsteuer) um einen Sicherheitszuschlag (Kalkulationsdifferenz) in der Höhe von 200.000 S (Tz. 17 des Prüfberichtes).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und setzte mit dem Bescheid vom 28. April 2004 die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 mit 30.522,52 € fest.

Mit dem Bescheid vom 18. Mai 2005 leitete das Finanzamt Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren nach § 33 Abs. 1 FinStrG ein, weil der Verdacht bestehe, er habe vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichtoffenlegung aller Erlöse eine Verkürzung an Umsatzsteuer im Jahr 2001 in der Höhe von 2.906,91 € (40.000 S) begangen.

Begründend wurde ausgeführt, der Verdacht gründe sich auf die Feststellungen der Betriebsprüfung vom 26. April 2004. Vorsätzliche Begehungsweise sei anzunehmen, weil dem Bf. bekannt sein müsse, dass sämtliche Erlöse wahrheitsgemäß offenzulegen seien. Von einer nicht wahrheitsgemäßen Offenlegung sei auch auszugehen, wenn ein Unternehmen die alleinige Einkunftsquelle einer natürlichen Person darstelle und aus der vorgelegten Buchhaltung zu entnehmen sei, dass eine Bestreitung der ortsüblichen Lebensführungskosten nicht zur Gänze möglich sei.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde. Im Zuge der Betriebsprüfung sei ihm nicht mitgeteilt worden, dass mit der Umsatzsteuer etwas nicht in Ordnung wäre. Er habe seit dem Beginn seiner Selbständigkeit im Jahr 1961 bis zu seiner Pensionierung im Jahr 2001 immer alles korrekt durchgeführt und bezahlt. Die Buchhaltung

und die Berechnung der Umsatzsteuer seien immer über ein Steuerbüro erfolgt. An Umsatzsteuer seien im Jahr 2001 von Jänner bis Juli 2001 278.211 S überwiesen worden.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Gemäß § 82 Abs. 1 und 2 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das Gleiche gilt, wenn sie in anderer Weise, insbesondere 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 erster Instanz das Strafverfahren einzuleiten (§ 82 Abs. 3 FinStrG).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens, wenn gegen den Verdächtigen genügende Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Betracht kommt. Ein derartiger Verdacht, der die Finanzstrafbehörde zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens verpflichtet, kann immer nur auf Grund einer Schlussfolgerung aus Tatsachen entstehen. Ein Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann (vgl. beispielsweise VwGH 26.4.2001, 2000/16/0595). Der Verdacht muss sich dabei sowohl auf den objektiven als auch auf den subjektiven Tatbestand erstrecken.

Nach § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung dadurch bewirkt, dass er eine zu niedrige Abgabenfestsetzung mittels Bescheid im Sinne des Abs. 3 lit. a 1. Halbsatz leg. cit. herbeiführt. Gemäß § 13 FinStrG ist auch der Versuch einer derartigen Abgabenhinterziehung strafbar.

Grundlage des angefochtenen Einleitungsbescheides ist der vom Betriebsprüfer im Jahr 2001 den steuerpflichtigen Entgelten zugerechnete Sicherheitszuschlag in der Höhe von 200.000 S (20 % USt = 40.000 S strafbestimmender Wertbetrag). Grundsätzlich sind Sicherheitszuschläge nicht geeignet, eine Abgabenverkürzung als erwiesen anzunehmen, weil sie mit den Unsicherheitsmerkmalen einer notwendigerweise groben Schätzung verbunden sind. Im vorliegenden Fall handelt es sich allerdings nicht um einen griffweise geschätzten Sicherheitszuschlag als Folge diverser Aufzeichnungsmängel, sondern um eine Schätzung der

Betriebserlöse über einen Zeitraum von vier Jahren. Während die Kalkulation der Veranlagungsjahre 1998, 1999 und 2000 eine geringfügige und gleichmäßige Abweichung (6 %, 6 %, 7 %) zu den erklärten Erlösen aufzeigte, führte die mit den gleichen Rohaufschlagskoeffizienten wie in den Vorjahren durchgeführte Kalkulation für das Jahr 2001 zu einer Abweichung von 17 % der erklärten Erlöse.

Schätzungen stellen auch im Finanzstrafverfahren eine tragfähige Entscheidungsgrundlage dar (VwGH 21.3.2002, 2002/16/0060). Es liegt in der Natur der Sache, dass es bei Schätzungen zu Ungenauigkeiten – diese können zu Gunsten oder zu Lasten der Abgabenbehörde gehen – kommt. Allerdings trifft im Finanzstrafverfahren die Finanzstrafbehörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung in dem Sinn, dass der geschätzte Betrag mit der Wirklichkeit solcherart übereinstimmt, dass die Verantwortung des Beschuldigten – auch hinsichtlich der Höhe der Verkürzung – so unwahrscheinlich ist, dass ihre Richtigkeit nach menschlichem Ermessen ausgeschlossen werden kann (VwGH 22.2.1996, 93/15/0194).

Wie bereits ausgeführt, hat im Stadium der Einleitung des Finanzstrafverfahrens allerdings noch keine endgültige Sachverhaltsklärung und abschließende rechtliche Beurteilung zu erfolgen, sondern es genügt, eine Entscheidung im Verdachtsbereich zu treffen. Im vorliegenden Fall genügt es daher, wenn die Ergebnisse der vom Prüfer für das Jahr 2001 durchgeführten Schätzung zur Annahme berechtigen, es bestehe der Verdacht der versuchten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG.

Die aus der Kalkulation resultierende Abweichung zu den erklärten Erlösen im Jahr 2001 begründet im Hinblick auf die größenmäßig gegenüber den drei Vorjahren sowohl relativ (17 % statt 6 %) als auch betragsmäßig (412.000 S in sieben Monaten) hohe Abweichung den Verdacht des dem Bf. zur Last gelegten Finanzvergehens in objektiver und subjektiver Hinsicht. Einwände gegen die Kalkulation hat der Bf. in der Beschwerde nicht vorgebracht. Bedenken gegen die Kalkulation des Jahres 2001 bestehen angesichts der von den erklärten Erlösen nur geringfügig abweichenden Kalkulationen der drei Vorjahre in objektiver Hinsicht nicht. Aus der Schätzung kann unbedenklich der Schluss gezogen werden, dass im Jahr 2001 eine lückenlose Erfassung der erzielten Erlöse nicht erfolgte. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass der Prüfer nicht den gesamten, aus der Kalkulation resultierenden Unterschiedsbetrag von 17 % (411.879,15 S) den erklärten Erlösen zugerechnet hat, sondern lediglich 200.000 S (nicht einmal die Hälfte). Die für die drei Vorjahre errechnete geringfügige Abweichung von 6 bis 7 % bleibt somit auch für das Jahr 2001 sowohl abgabenrechtlich als auch beim strafbestimmenden Wertbetrag unberücksichtigt.

Die Feststellungen des Betriebsprüfers wurden dem Bf. in der Schlussbesprechung am 21. April 2004 zur Kenntnis gebracht (siehe Niederschrift).

Der Beschwerde war teilweise stattzugeben, weil die dem Bf. im Einleitungsbescheid vorgeworfene Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 FinStrG nicht durch die Zustellung eines dem "Antrag auf Nullschätzung" entsprechenden Abgabenbescheides bewirkt und das in Rede stehende Delikt somit noch nicht vollendet worden ist.

Gemäß § 13 Abs. 2 FinStrG ist die Tat versucht, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt. Die unrichtige Führung von Büchern und Aufzeichnungen allein kann daher selbst bei Vorliegen der subjektiven Voraussetzungen noch nicht als versuchte Abgabenhinterziehung, sondern nur als Vorbereitungshandlung beurteilt werden. Eine der Ausführung unmittelbar vorausgehende Handlung im Sinne des § 13 Abs. 2 FinStrG ist insbesondere die Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung. Der Antrag des Bf. an die Abgabenbehörde, für die Jahre 2000 und 2001 eine "Nullschätzung" durchzuführen, ist ebenfalls als ein der eigentlichen Tatausführung unmittelbar vorangehendes Verhalten und somit als Versuch im Sinne des § 13 Abs. 2 FinStrG zu qualifizieren.

Das Vorbringen des Bf., die Berechnung der Umsatzsteuer sei immer über ein Steuerbüro erfolgt, entkräftet nicht zwingend den in Rede stehenden Verdacht, weil ein steuerlicher Vertreter nur jene Umsätze in die von ihm erstellten Umsatzsteuervoranmeldungen einfließen lassen kann, die ihm von seinem Klienten gemeldet werden. Darüberhinaus hat der Bf. im Jahr 2001 seiner steuerlichen Vertreterin die Vollmacht entzogen. Für die Jahre 2000 und 2001 wurden Jahresabschlüsse nicht mehr erstellt. Da dem Bw. als langjährigem Unternehmer bekannt war, dass erzielte Umsätze zur Gänze umsatzsteuerpflichtig und in den Abgabenerklärungen anzugeben sind, besteht auf Grund der gegenüber den Vorjahren eklatanten Abweichung der geschätzten zu den erklärten Erlösen im Jahr 2001 der Verdacht, der Bf. habe die aus der Schätzung resultierenden Umsätze nicht offen legen wollen ("Antrag auf Nullschätzung") und die (versuchte) Abgabenverkürzung zumindest ernstlich für möglich gehalten.

Ausdrücklich wird nochmals darauf hingewiesen, dass es bei der gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG zu treffenden Entscheidung über die gegenständlichen Beschwerde einzig und allein darum ging, zu beurteilen, ob die Gesamtheit der bisherigen Verfahrensergebnisse den Verdachtsausspruch hinsichtlich einer versuchten Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 1 in Verbindung mit § 13 FinStrG gegen den Bf. zu begründen vermag. Ob der

Tatverdacht zu der gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG im Strafverfahren erforderlichen Gewissheit führen wird, der Bf. habe das ihm zur Last gelegte Finanzvergehen tatsächlich begangen, bleibt dem nunmehr von der Finanzstraßbehörde erster Instanz durchzuführenden Untersuchungsverfahren nach den §§ 114 ff FinStrG vorbehalten, in dessen Verlauf dem Bf. ausreichend die Möglichkeit eingeräumt werden wird, zu den Ergebnissen des Untersuchungsverfahrens Stellung zu nehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 169 FinStrG wird zugleich dem Amtsbeauftragten das Recht der Erhebung einer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingeräumt.

Graz, 2. Februar 2006