



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0006-G/07

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, in der Finanzstrafsache gegen Bf., über die Beschwerde des Beschuldigten vom 5. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) vom 21. Februar 2007, SN 001,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (= Bf.) betreibt seit 1. Mai 1998 im Finanzamtsbereich eine Tabaktrafik.

Im Zuge einer vom Finanzamt beim Bf. über die Jahre 2002 bis 2004 durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer bei den Umsätzen aus Tabakwaren - unter Berücksichtigung eines branchenüblichen Schwundes von 0,5 % des Umsatzes sowie eines weiteren Schwundes in der Höhe von 0,5 % auf Grund der Einwendungen des Bf. (Personalfluktuations, zwei größere Diebstähle) - Kalkulationsdifferenzen in der Höhe von 19.567,00 € (2002), 6.867,00 € (2003) und 10.412,00 € (2004) fest, die er dem Umsatz und Gewinn hinzurechnete (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 28. März 2006, Tz. 1).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und setzte mit den Bescheiden vom 30. März 2006 am Abgabenkonto des Bf. die Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 (für die Jahre 2002 und 2003 im wieder aufgenommenen Verfahren) mit insgesamt 18.208,29 € fest.

Mit dem Bescheid vom 21. Februar 2007 leitete das Finanzamt Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. ein Strafverfahren gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) ein, weil der Verdacht bestehe, er habe vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichtoffenlegung aller Einkünfte Verkürzungen an Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 in der Höhe von 11.355,47 € bewirkt und für das Jahr 2004 in der Höhe von 5.273,67 € zu bewirken versucht und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1, teilweise in Verbindung mit § 13 FinStrG begangen.

Begründend wird im Bescheid ausgeführt, der Verdacht gründe sich auf die Feststellungen der Betriebsprüfung vom 28. März 2007. Von vorsätzlicher Begehungsweise sei auszugehen, da dem Bf. bekannt sein müsse, dass sämtliche Erlöse und Einnahmen wahrheitsgemäß offenzulegen seien. Von einer nicht wahrheitsgemäßen Offenlegung sei auszugehen, wenn ein Unternehmen die alleinige Einkunftsquelle einer natürlichen Person darstelle und der vorgelegten Buchhaltung zu entnehmen sei, dass daraus die Bestreitung der ortsüblichen Lebensführungskosten nicht zur Gänze möglich sei.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten, als Berufung bezeichneten Beschwerde bringt der Bf. vor, anlässlich der Betriebsprüfung sei mit dem Prüfer ausführlich besprochen worden, dass die Kalkulationsdifferenzen unerklärlich seien und nur auf Diebstähle durch Kunden bzw. das Personal zurückgeführt werden könnten. Es habe eine relativ hohe Fluktuation der Dienstnehmer gegeben. Auf Grund der Lokalgröße sei es auch nicht möglich, alle Kunden im Auge zu behalten, vor allem, wenn sich gleichzeitig mehrere Kunden in der Trafik aufhielten. Die Sorgfaltspflicht hinsichtlich der Überwachung der Kunden und auch gegenüber den Dienstnehmern sei immer nach bestem Wissen und Gewissen erfüllt worden. Bis zum Zeitpunkt der Prüfung habe niemand Kenntnis von den Kalkulationsdifferenzen gehabt. Die Einleitung eines Finanzstrafverfahren sei im Hinblick auf die hohen Umsätze an Tabakwaren verglichen mit den relativ geringen Kalkulationsdifferenzen überzogen und nicht gerechtfertigt.

Sämtliche Erlöse seien ordnungsgemäß aufgezeichnet und vom Prüfer als korrekt befunden worden. Auch bei den Betriebsausgaben seien keine Beanstandungen festgestellt worden. Hinsichtlich der beanstandeten niedrigen Lebenshaltungskosten müssten auch die Jahre vor dem Prüfungszeitraum mit in Betracht gezogen werden, z.B. Gewinne für das Jahr 2001

(464.908,00 S), 2000 (676.825,00 S) und 1999 (520.120,00 S). Auch im Prüfungsjahr 2004 sei ein Gewinn von 40.327,00 € erklärt worden. Lediglich in den Jahren 2002 und 2003 hätten die Ergebnisse der Vorjahre wegen der ständigen Baustellen vor der Trafik nicht erzielt werden können. Betrachte man die gesamten erklärten Gewinne der Jahre 1999 bis 2004 (durchschnittlich zu versteuerndes Einkommen 28.104,00 €) müsse bei einer objektiven Beurteilung für jedermann erkennbar sein, dass damit die Lebenshaltungskosten für eine allein stehende und ohne großen Aufwand lebende Person ohne weiteres hätten bestritten werden können.

Ein strafrechtlich relevantes Verhalten sei zu keiner Zeit der Prüfung ein Thema gewesen, weshalb das Prüfungsergebnis letztlich akzeptiert worden sei. Es werde ersucht, das Strafverfahren einzustellen.

Aus den Einkommensteuererklärungen der Prüfungsjahre geht hervor, dass der Bf. für seine drei Kinder aus geschiedenen Ehen unterhaltspflichtig ist. Im Jahr 2000 betrug der monatliche Unterhalt pro Kind 4.500,00 S. An Einkünften aus Gewerbebetrieb erklärte der Bf. im Jahr 2002 5.576,21 €, im Jahr 2003 11.362,05 € und im Jahr 2004 30.915,40 €.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 151 Abs. 1 FinStrG steht das Rechtsmittel der Berufung gegen Erkenntnisse zu. Gegen alle sonstigen im Finanzstrafverfahren ergehenden Bescheide ist, soweit nicht ein Rechtsmittel für unzulässig erklärt ist, als Rechtsmittel die Beschwerde zulässig (§ 152 Abs. 1 leg. cit.). Die als Berufung bezeichnete Eingabe vom 5. März 2007 war daher als Beschwerde zu qualifizieren.

Gemäß § 82 Abs. 1 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. Die Prüfung ist nach den für die Feststellung des maßgebenden Sachverhalts im Untersuchungsverfahren geltenden Bestimmungen vorzunehmen.

§ 82 Abs. 3 FinStrG bestimmt:

Ergibt die Prüfung gemäß Abs. 1, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt, so hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz das Strafverfahren einzuleiten. Von der Einleitung eines Strafverfahrens hat sie nur dann abzusehen,

- a) wenn die Tat mangels ausreichender Anhaltspunkte voraussichtlich nicht erwiesen werden kann,*
- b) wenn die Tat kein Finanzvergehen bildet;*
- c) wenn der Verdächtige die ihm zur Last gelegte Tat nicht begangen hat oder Umstände vorliegen, welche die Tat rechtfertigen, die Schuld des Täters ausschließen, die Strafbarkeit ausschließen oder aufheben,*
- d) wenn Umstände vorliegen, welche die Verfolgung des Täters hindern, oder*
- e) wenn die Tat im Ausland begangen und der Täter dafür schon im Ausland gestraft worden ist und nicht anzunehmen ist, dass die Finanzstrafbehörde eine strengere Strafe verhängen werde.*

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. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden.

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 Verdacht - der mehr ist als eine bloße Vermutung - besteht, wenn hinreichende tatsächliche Anhaltspunkte die Annahme der Wahrscheinlichkeit des Vorliegens von bestimmten Umständen rechtfertigen. Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann (vgl. zuletzt VwGH 28.6.2007, 2007/16/0074).

Der Verdacht muss sich dabei sowohl auf den objektiven als auch auf den subjektiven Tatbestand erstrecken.

Bloße Vermutungen allein reichen für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens daher nicht aus. Nicht jedoch ist es in diesem Verfahrensstadium schon Aufgabe der Finanzstrafbehörde, das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret nachzuweisen oder auch die Ergebnisse des durch die Einleitung erst in Gang gesetzten förmlichen Strafverfahrens im Sinne des § 115 FinStrG vorwegzunehmen. Gegenstand des Einleitungsbescheides ist nicht die Feststellung der Tat, sondern die Feststellung solcher Lebenssachverhalte, die den Verdacht begründen, der Verdächtige könne ein Finanzvergehen begangen haben (vgl. VwGH vom 29.11.2000, 2000/13/0196).

Im vorliegenden Fall stützt die Finanzstrafbehörde erster Instanz ihren Verdacht zunächst auf die Feststellungen des Prüfers im Bericht vom 28. März 2006.

Prüfungsberichte sind grundsätzlich unter die im § 82 Abs. 1 FinStrG zitierten Verständigungen und Mitteilungen zu subsumieren, die der Finanzstrafbehörde die Prüfung hinsichtlich des Vorliegens ausreichender Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens auferlegen (siehe dazu VwGH 26.6.2002, 98/13/0160).

Betriebsprüfungsberichte enthalten Wahrnehmungen der Prüfungsorgane über Sachverhalte und Vorgangsweisen des Abgabepflichtigen, aus denen sich im Einzelfall ableiten lassen kann, dass Grund zur Annahme besteht, der Abgabepflichtige habe seine abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten mit dem Ergebnis einer Verkürzung der von ihm geschuldeten Abgaben in einer Weise verletzt, die nach den Umständen des Falles die Möglichkeit nahe legen, dass er diese Verletzung seiner Pflichten mit der daraus resultierenden Abgabenverkürzung ernstlich für möglich gehalten und sich mit ihr abgefunden hat (siehe nochmals VwGH 26.6.2002, 98/13/0160).

Ob der Verdacht eines Finanzvergehens vorliegt, hat somit die Finanzstrafbehörde erster Instanz zu beurteilen. Die Finanzstrafbehörde ist auch dann verpflichtet, ihr zukommende Prüfungsberichte auf strafrechtlich relevante Tatbestände zu überprüfen, wenn im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung von strafrechtlichen Sachverhalten nicht die Rede war.

Da der Wareneinsatz an Tabakwaren in den Prüfungsjahren auf Grund der vorliegenden Einkaufsrechnungen vom Prüfer genauestens ermittelt werden konnte und die Handelsspanne in dieser Warengruppe vorgegeben ist, bestehen gegen den vom Prüfer ermittelten kalkulierten Umsatz der Rauchwaren keine Bedenken. Die Höhe der Zuschätzungen in den Prüfungsjahren wird vom Bf. auch nicht bestritten.

Zur subjektiven Tatseite ist anzumerken, dass nach § 8 Abs. 1 FinStrG vorsätzlich handelt, 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 (bedingter Vorsatz). Bedingter Vorsatz ist gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, somit als nahe liegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist.

Da der Bf. im Tatzeitraum für die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften verantwortlich war, wäre es seine Aufgabe gewesen, für ein inhaltlich korrektes Rechenwerk sowie die Einbringung inhaltlich richtiger Abgabenerklärungen Sorge zu tragen. Die vollständige und wahrheitsgemäße Offenlegung sämtlicher Umsätze und Erlöse gehört zum steuerlichen Allgemeinwissen. Durch die Verletzung von abgabenrechtlichen Pflichten besteht begründeter

Verdacht, dass es der Bf. ernstlich für möglich gehalten hat, dass unrichtige Abgabenerklärungen an die Abgabenbehörde weitergeleitet wurden und er sich mit dem Ergebnis abgefunden hat, woraus der Verdacht eines bedingten Vorsatzes ableitbar ist.

Das Vorbringen des Bf., die fehlenden Umsätze könnten nur auf Diebstähle durch Kunden bzw. das Personal zurück zu führen sein, ist Folgendes entgegen zu halten:

Um den - auf Grund ihrer Größe leicht zu bewerkstellenden - Diebstahl von Tabakwaren hintanzuhalten, werden diese in Trafiken üblicherweise nicht wie die übrigen Waren (Zeitungen, Zeitschriften, Büro- und Geschenkartikel) in der Form von Selbstbedienung mit anschließender Bezahlung an der Kassa angeboten, sondern vom Verkäufer aus einem Depot hinter der Verkaufstheke direkt an den Kunden ausgefolgt. Die Argumentation des Bf. hinsichtlich undurchführbarer Überwachung der Kunden im Verkaufsraum geht in diesem Zusammenhang ins Leere, weil Kunden im Verkaufsraum zu Tabakwaren erschwert bzw. keinen Zugriff haben.

Die vage Behauptung von Angestelltdiebstählen ist ebenfalls nicht geeignet, den Verdacht des Vorliegens des dem Bf. angelasteten Finanzvergehens zu entkräften. Da nach den Ausführungen des Bf. eine Überwachung der Angestellten nach bestem Wissen und Gewissen erfolgt ist, kann die angeführte Personalfluktuations nicht zwingend mit Diebstählen in Zusammenhang gebracht werden. Überdies wurde vom Prüfer vor der Hinzurechnung der Kalkulationsdifferenzen zum erklärten Umsatz und Gewinn nicht nur ein branchenüblicher Schwund von 0,5 %, sondern auf Grund des Vorbringens des Bf. im Zuge der Prüfung (Kunden- und Personaldiebstähle) ohnehin ein weiterer Schwund von 0,5 % der Umsätze von Tabakwaren berücksichtigt.

Zur weiteren Begründung des Verdachtes des Vorliegens einer Abgabenhinterziehung hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die Höhe der vom Bf. in den Prüfungsjahren erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb herangezogen und ausgeführt, diese hätten dem Bf. eine Bestreitung der ortsüblichen Lebensführungskosten nicht ermöglicht.

Dieser Vorwurf ist berechtigt. Der Bf. leistet nach der Aktenlage pro Kind Alimente in der Höhe von 327,00 € monatlich. Bereits der jährlich vom Bf. zu leistende Betrag an Unterhaltszahlungen von 11.772,00 € übersteigt - ohne Berücksichtigung der vom Bf. nach der Aktenlage entrichteten Sonderausgaben an Personenversicherungen in der Höhe von über 2.200,00 € - die in den Jahren 2002 und 2003 erklärten Einkünfte von 5.576,21 € bzw. 11.362,05 €, weshalb für diese Jahre eine Unterdeckung der Lebenshaltungskosten offensichtlich ist.

Aus den Feststellungen der Kalkulationsdifferenzen und der Unterdeckung der Lebenshaltungskosten ist nach der Lebenserfahrung zu schließen, dass die Umsätze nicht

vollständig offen gelegt wurden. Insoweit der Bf. dazu vorbringt, er habe seinen Lebensunterhalt mit Ersparnissen aus den Vorjahren bestritten, wird ihm im Untersuchungsverfahren Gelegenheit gegeben werden, diesbezügliche Nachweise vorzulegen.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 hat der Bf. nicht, wie in der Beschwerde ausgeführt wird, 40.327,00 €, sondern lediglich 30.915,40 € an Einkünften aus Gewerbebetrieb erklärt. Da für die Jahre 2002 und 2003 eine Unterdeckung der Lebenshaltungskosten vorliegt und im nächstfolgenden Jahr die gleichen Kalkulationsdifferenzen bei Tabakwaren festgestellt wurden, ist der Schluss zulässig, dass der Bf. auch in diesem Jahr die Umsätze nicht vollständig offen gelegt hat (wobei im Jahr 2004 dem Bf. auf Grund der Nichtverbuchung der eingereichten Abgabenerklärungen nur der Verdacht der versuchten Abgabenhinterziehung angelastet wird).

Insoweit der Bf. vorbringt, die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens erscheine überzogen, weil die Kalkulationsdifferenzen im Vergleich zu den Umsätzen relativ gering seien, ist darauf hinzuweisen, dass der strafbestimmende Wertbetrag im angefochtenen Bescheid insgesamt 16.629,14 € beträgt, weshalb von unbedeutenden Folgen der Tat nicht gesprochen und von der Einleitung des Strafverfahrens nicht abgesehen werden kann.

Wie bereits ausgeführt, ist in diesem Verfahrensstadium nicht erforderlich, dass die dem Bf. im Einleitungsbescheid angelasteten Verfehlungen bereits konkret nachgewiesen werden.

Die endgültige Beantwortung der Frage, ob die Verdächtige dieses Vergehen tatsächlich begangen hat, bleibt dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 115 ff FinStrG der Finanzstrafbehörde erster Instanz vorbehalten. Dies gilt auch für die Anlastung von Vorsatz.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 31. Jänner 2008