



## **Beschwerdeentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, JG, in der Finanzstrafsache gegen Herrn WH, vertreten durch C-GmbH, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 18. August 2005 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Waldviertel vom 28. Juli 2005, SN 2005/00169-001,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 28. Juli 2005 hat das Finanzamt Waldviertel als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur SN 2005/00169-001 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Waldviertel/Standort Gmünd vorsätzlich durch Abgabe unrichtiger Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1999-2000, sohin unter Verletzung der Wahrheits- und Offenlegungspflicht gemäß § 119 BAO bewirkte, dass für 1999 Einkommensteuer in Höhe von € 10.004,00 und Umsatzsteuer in Höhe von € 6.471,00 sowie Umsatzsteuer für 2000 in Höhe von € 3.114,00 verkürzt wurde und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 18. August 2005, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Der Einleitungsbescheid stütze sich auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Betriebsprüfung, insb. auf die Textziffern 21,22,23,13,14,16 u. 17.

Nach der Begründung im Einleitungsbescheid seien (im Betriebsprüfungsverfahren) erhebliche formelle und materielle Mängel festgestellt worden. Folge dessen lägen eindeutig Tatsachen vor, die schlüssige Anhaltspunkte betreffend die vorgeworfene Schuldform ergeben.

Die Tz 13 u. 14 des BP-Berichtes würden die allgemeine Feststellung enthalten, dass formelle und materielle Mängel vorliegen und dass die Besteuerungsgrundlagen geschätzt würden.

Tz 16 enthalte die materielle Umsatzhinzuschätzung, deren Höhe sich lt. Betriebsprüfungsbericht aus den ungeklärten Privateinlagen und aus WES-Umsatzzuschätzungen ergebe.

Tz 17 sei ein geringfügiger Betrag an nicht anerkannter Vorsteuer mangels ordnungsgemäßer Rechnung.

In den Tz 21-22 finde sich das spiegelbildlich für den Bereich der Ertragsteuern (Gewinnermittlung), ergänzt um einen geringfügigen Betrag aus der Aktivierung von Planungskosten.

Tatsache sei, dass die der Einleitung zugrunde liegende Abgabenverkürzung nahezu ausschließlich auf Hinzuschätzungen beruhe und sich die Finanzstrafbehörde in keiner Weise eigenständig mit den Vorwürfen befasst, sondern lediglich auf die Feststellungen der Betriebsprüfung verwiesen habe. Dies obwohl die Ermittlung des Verkürzungsbetrages im Finanzstrafverfahren besondere Fragen aufwerfe, wenn die Besteuerungsgrundlagen im zugrunde liegenden Abgabenverfahren durch Schätzung ermittelt werden würden und das Abgabenverfahren und das Finanzstrafverfahren von völlig unterschiedlichen Grundsätzen geprägt seien.

Es stehe nun nach herrschender Auffassung und mittlerweile einhelliger Judikatur fest, dass im Finanzstrafverfahren keine Bindungswirkung an rechtskräftige Abgabenfestsetzungen bestehe und dass eine Bindungswirkung oder auch nur eine Beweislastumkehr im Finanzstrafverfahren im Widerspruch zu tragenden Grundsätzen des Finanzstrafverfahrens und der Unschuldsvermutung stehen. So sei insbesondere das Schätzungsverfahren im Hinblick auf die Übernahme seiner Ergebnisse für das Strafverfahren ungeeignet bzw. höchst problematisch. Die Argumente der Judikatur gegen eine Bindungswirkung seien insbesondere

- Unschuldsvermutung des Art 6 (2) MRK (und § 6 Abs. 2 FinStrG)
- Grundsätze der freien Beweiswürdigung und der amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit (insb. § 98 Abs. 3, 1. Halbsatz, sowie §§ 115 u. 157 FinStrG)

- grundsätzliche Unterschiedlichkeit des Abgabenverfahrens und des Finanzstrafverfahrens
- im Finanzstrafverfahren komme es ganz grundsätzlich nicht auf Nachweis oder Glaubhaftmachung durch den Beschuldigten an, sondern darauf, ob der Behörde der Nachweis gelingt
- insb. auch im Zusammenhang mit Beweislastumkehrungen im Abgabenverfahren, währenddessen im Finanzstrafverfahren die Behörde die volle Beweislast treffe und die Zweifelsregelung des § 98 Abs. 3, 2. Halbsatz FinStrG gelte.

Demnach dürfe die Frage der Verwirklichung auch nur des objektiven Tatbestandes nämlich nicht einmal teilweise mit dem Hinweis auf die Ergebnisse des Abgabenverfahrens beantwortet und dem Beschuldigten die Last eines Gegenbeweises auferlegt werden. Im Finanzstrafverfahren habe eine eigenständige Prüfung und Würdigung des Sachverhaltes und eine unabhängige rechtliche Beurteilung zu erfolgen und seien insb. die im Abgabenverfahren geltenden Grundsätze der Glaubhaftmachung und der freien Beweiswürdigung nach den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht geeignet. Die Tat müsse dem Beschuldigten einwandfrei nachgewiesen werden. Bleiben Zweifel bestehen, so dürfe die Tat nicht zum Nachteil des Beschuldigten als erwiesen angenommen werden. Kann die dem Beschuldigten zur last gelegte Tat nicht erwiesen werden, sei das Strafverfahren einzustellen. Bis zum gesetzlichen Nachweis der Schuld gelte die Unschuldsvorstellung.

Vor diesem Hintergrund sei es nicht verwunderlich, dass die herrschende Auffassung Schätzungen als finanzstrafrechtlich nicht bzw. kaum verwertbar halte. Dies gelte auch für den gegenständlichen Fall der ungeprüften und unkritischen Übernahme der Ergebnisse der Betriebsprüfung ohne die im Finanzstrafverfahren geltenden, oben angeführten, Grundsätze zu beachten.

Nach dem Betriebsprüfungsbericht ergebe sich die Hinzuschätzung u. a. aus den ungeklärten Privateinlagen. Die im Betriebsprüfungsbericht selbst als ungeklärte Sachverhalte (Privateinlagen) bezeichneten Umstände seien nach der Begründung des Einleitungsbescheides eindeutige Tatsachen, die schlüssige Anhaltspunkte betreffend die vorgeworfene Schuldform ergeben.

Diese Vorgangsweise sei mit den oben dargestellten Grundsätzen des Finanzstrafverfahrens nicht vereinbar und sei von einem einwandfreien Nachweis der Schuld des Beschuldigten weit entfernt und rechtfertige die Einstellung des Verfahrens.

### **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 § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.*

*Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde I. Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 leg. cit. zukommenden Verständigungen und Mitteilungen daraufhin zu prüfen, ob genügend Verdachtsmomente für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das gleiche gilt, wenn sie in anderer Weise vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt. Die Prüfung ist nach den für die Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes im Untersuchungsverfahren geltenden Bestimmungen vorzunehmen.*

Mit Bericht vom 16. Mai 2003 wurde beim Bf. eine Betriebsprüfung über die Jahre 1999 - 2000 abgeschlossen.

Im Prüfungszeitraum wurden formelle und materielle Mängel der Bücher festgestellt, so dass die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege gemäß § 184 BAO ermittelt werden mussten. Insbesondere wurde bemängelt, dass Uraufzeichnungen über die Tageslosungen nicht geführt wurden und zur Vermeidung von Kassenfehlbeträgen die Tageslosungen um runde Beträge erhöht wurden. Lieferantenzahlungen wurden über das Privatkonto gebucht und ergab eine Verprobung der Ausgangsfakturen mit den Tageslosungen, dass im Jahr 1999 Erlöse in Höhe von S 22.315,00 nicht erfasst wurden und in den Jahren 1999 und 2000 der belegmäßige Nachweis von Privateinlagen in Höhe von S 578.376,02 sowie S 314.036,13 nicht erbracht werden konnte. Ausgehend von diesen Mängeln wurden die Fehlbeträge durch eine Wareneinsatz- und Umsatzzuschätzung unter Berücksichtigung eines durchschnittlichen Rohaufschlagskoeffizienten ermittelt. Schließlich wurden die Planungskosten für die Errichtung von betrieblichen Gebäudeteilen als Anschaffungskosten aktiviert.

In der Folge nahm die Finanzstrafbehörde erster Instanz die Feststellungen unter TZ 21,22,23,13,14,16 u. 17 des Prüfungsberichtes zum Anlass, um gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren einzuleiten.

Der Bf. führt zutreffend aus, dass die der Einleitung zugrunde liegende Abgabenverkürzung nahezu ausschließlich auf Hinzuschätzungen beruhen, doch darf dabei nicht unerwähnt bleiben, dass Ursache der Schätzungsbefugnis die angeführten, zum Teil gravierenden formellen und materiellen Buchhaltungsmängel waren, die zumindest den Verdacht vorsätzlicher Abgabenverkürzungen indizieren.

Ebenso weist der Bf. zu Recht auf die Unterschiedlichkeit des Abgabenverfahrens und des Finanzstrafverfahrens hin, insbesondere dass keine Bindungswirkung an rechtskräftige Abgabenbescheide für das Finanzstrafverfahren bestehe und im Finanzstrafverfahren die

Behörde die volle Beweislast trage, wobei im Zuge des Verfahrens eine eigenständige Überprüfung und Würdigung des Sachverhaltes und eine unabhängige rechtliche Beurteilung zu erfolgen habe. Sofern der Bf. jedoch vermeint, die Tat müsse dem Beschuldigten einwandfrei nachgewiesen werden, zumal sich die Hinzuschätzung nach dem Betriebsprüfungsbericht u. a. aus den ungeklärten Privateinlagen ergibt, ist er darauf hinzuweisen, dass die Behörde erst im Straferkenntnis zu begründen hat, dass der Beschuldigte die Tat begangen hat, während im Einleitungsbescheid lediglich begründet werden muss, dass die Annahme der Wahrscheinlichkeit solcher Umstände gerechtfertigt ist, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Genügt es doch nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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. Ob der Beschwerdeführer das ihm zur Last gelegten Finanzvergehen tatsächlich begangen hat, ist jedenfalls dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 114 ff Finanzstrafgesetz vorbehalten.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrmals ausgesprochen hat, pflegen Berichte über abgabenbehördliche Prüfungen solche Wahrnehmungen der Prüfungsorgane über Sachverhalte und Vorgangsweisen des Steuerpflichtigen zu enthalten, aus denen sich im Einzelfall durchaus ableiten lassen kann, dass Grund zur Annahme besteht, der Steuerpflichtige habe seine abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder 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 müsse, dass er diese Verletzung seiner Pflichten mit der daraus resultierenden Abgabenverkürzung habe ernstlich für möglich halten und sich mit ihr abfinden müssen (zB VwGH 19. 2. 1997, 96/13/0094).

Wenngleich eine formelle Bindungswirkung zwischen Abgaben- und Finanzstrafverfahren nicht (mehr) besteht, ist im Rahmen der auch die abgabenbehördlichen Feststellungen entsprechend berücksichtigenden freien Beweiswürdigung (vgl. VwGH vom 15. Dezember 1982, 82/13/0169) auch für das gegenständliche Verfahren bis auf Weiteres davon auszugehen, dass sich aus den vorangeführten Feststellungen der Betriebsprüfung ein gegen den Bf. gerichteter objektiver Tatverdacht iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG ergibt.

Zur subjektiven, zumindest bedingten Vorsatz iSd. § 8 Abs. 1 FinStrG erfordernden Tatseite ist zu bemerken, dass es ist in Unternehmerkreisen allgemein bekannt, dass ordnungsgemäße Grundaufzeichnungen zu führen sind. Hierbei handelt es sich um Bestimmungen, die kein steuerliches Spezialwissen voraussetzen. Auch ist der Bf. bereits seit vielen Jahren unternehmerisch tätig und ist daher davon auszugehen, dass ihm diese seine steuerlichen

Verpflichtungen schon aufgrund seiner einschlägigen Erfahrungen zweifelsfrei bekannt waren. In den Akten befinden sich auch mehrere – wenn auch getilgte – finanzstrafrechtliche Verurteilungen, woraus ersichtlich ist, dass der Bf. u. a. wegen vorsätzlicher Verletzung der Verpflichtung zur Führung und Aufbewahrung von Büchern und sonstigen Aufzeichnungen zu einer Geldstrafe verurteilt wurde.

Es besteht kein Zweifel, dass die von der Betriebsprüfung im gegenständlichen Fall geschilderten Versäumnisse Aufzeichnungsmängel darstellen, die die Abgabenbehörde nach § 184 Abs. 3 BAO zur Schätzung berechtigten, wobei es sich dabei um Mängel handelt, die nach der Lebenserfahrung den Verdacht nahe legen, der Bf. habe durch diese Vorgangsweise Einnahmen verkürzt.

Es ist daher davon auszugehen, dass der Bf. es im gegenständlichen Fall ernstlich für möglich gehalten hat und sich damit abgefunden hat, dass durch seine Vorgangsweise – siehe obgenannten Feststellungen der Betriebsprüfung, insbesondere die im beträchtlichen Ausmaß ungeklärten Privateinlagen - eine Abgabenhinterziehung begangen worden sein könnte.

Ob der Verdachtsausspruch letztlich auch zu der Überzeugung (§ 98 Abs. 3 FinStrG) führen wird, der Bf. habe die ihm zur Last gelegte Tat des § 33 Abs. 1 FinStrG in subjektiver Hinsicht tatsächlich begangen bzw. zu verantworten, bleibt dem nunmehr von der Finanzstrafbehörde erster Rechtsstufe durchzuführenden Untersuchungsverfahren vorbehalten, in dessen Verlauf dem Beschuldigten die Möglichkeit einzuräumen sein wird, sich zu den erhobenen Vorwürfen ausführlich zu äußern und zu dem von der Finanzstrafbehörde vertretenen Rechtsstandpunkt Stellung zu beziehen.

Die endgültige Sachverhaltsklärung und abschließende rechtliche Beurteilung sind daher der abschließenden Entscheidung (Strafverfügung, Erkenntnis, Einstellungsbescheid) vorbehalten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Oktober 2007