



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Strafsenat 1

GZ. FSRV/0004-L/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat in der Finanzstrafsache gegen der Bw., vertreten durch Dkfm. Reinhard Schmidt, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 8. Jänner 2003 gegen das Erkenntnis vom 6. Dezember 2002 des Finanzamtes Braunau, vertreten durch Dr. Christa Scharf,

zu Recht erkannt:

**I.** Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wie folgt abgeändert:

**I.1.** GB ist schuldig, im Bereich des Finanzamtes Braunau für die Jahre 1996 bis 1999 vorsätzlich nicht sämtliche Einnahmen aus dem Verkauf von Wein und der Verabreichung von Speisen erklärt und somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht für den angeführten Zeitraum eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 3.261,56 € (44.880,00 S), [davon U 96: 15.190,00 S (1.103,90 €); U 97: 6.070,00 S (441,12 €); U 98: 8.960,00 S (651,15 €); U 99: 14.660,00 S (1.065,38 €)], sowie für das Jahr 1996 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von 2.139,78 € (29.444,00 S) bewirkt zu haben. Er hat dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird über ihn eine Geldstrafe von

**2.000,00 € (zweitausend Euro)**

verhängt und gemäß § 20 FinStrG die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit

**zehn Tagen**

festgesetzt.

Die Kosten des Strafverfahrens werden gemäß § 185 FinStrG auf 200,00 € reduziert.

**I.2.** Das Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes der Einkommensteuerhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG betreffend das Jahr 1999 wird gemäß §§ 136, 157 FinStrG im Zweifel zu Gunsten des Bw eingestellt.

**II.** Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw ist seit dem Jahr 1981 als Gastwirt tätig.

Im Zuge einer die Veranlagungsjahre 1996 bis 1999 umfassenden Betriebsprüfung (Bericht vom 25. März 2002 zu AB-Nr. X) traf der Betriebsprüfer die nachfolgenden, als strafrechtlich relevant erachteten Prüfungsfeststellungen:

Im Prüfungszeitraum seien die für einen § 4/3-Ermittler erforderlichen Tageslosungen nicht aufgezeichnet worden. Der Einsatz bzw. Einkauf sei hochkalkuliert worden. Bei Überprüfung des Einkaufes sei festgestellt worden, dass einzelne Produkte, wie insbesondere Milch, Butter, Salz, Mehl, Würfelzucker und Schwarzbrot nur in sehr geringen Mengen bzw. gar nicht eingekauft worden seien, obwohl laut Speisekarte beispielsweise Lachsbrot, belegtes Brot oder Brettljause angeboten worden seien. Für Veranstaltungen wie Hochzeiten, Weihnachts- und Betriebsfeiern oder Begräbnisse seien keine Hilfs- oder Grundaufzeichnungen vorhanden, die eine Zuordnung der Speisen und Getränke zum jeweiligen Anlass ermöglichen würden. Für die Jahre 1997 und 1999, teilweise auch für 1996 und 1998, existierten keine Getränke- und Speisekarten (Tz. 23, Zuschätzung Küche).

Der Prüfer ging dabei vom erklärten Wareneinkauf Brot und Küche aus und verminderte diesen Wareneinsatz um den für zwei Erwachsene und zwei Kinder sowie für die Eltern des Bw berechneten Eigenverbrauch sowie den aus der Gewinn- und Verlustrechnung unverändert übernommenen Personalverbrauch und schätzte zu dem verbleibenden Wareneinsatz einen Betrag von 36.000,00 S (für 1996), 43.400,00 S (für 1997), 40.200,00 S (für 1998) und 45.600,00 S (für 1999) dazu.

Auf den so ermittelten Wareneinsatz errechnete er unter Anwendung eines Rohaufschlages von 160 % (inklusive Brot) die Erlöse und rechnete zu diesen Erlösen die Eigenverbrauchserhöhung zu. Durch diese Berechnung ergab sich im Vergleich zu den bisher erklärten Erlösen für 1996 eine Erhöhung um 74.984,00 S (darauf entfallende Umsatzsteuer:

7.498,00 S) und für 1999 eine Erhöhung um 124.651,00 S (darauf entfallende Umsatzsteuer: 12.465,00 S), für 1997 und 1998 jedoch eine Verminderung im Vergleich zu den bisher erklärten Erlösen um 22.937,00 S bzw. 24.954,00 S.

Hinsichtlich der Erlösdifferenzen Kaffee (Tz. 25) ging der Prüfer von folgenden Überlegungen aus: Laut Gästebücher betrugen die Nächtigungen mit Frühstück rund zwei Drittel der Gesamtnächtigungen. Bei einem Verbrauch von zwei Tassen pro Person und der Annahme, dass für einen Frühstückskaffee sechs Gramm Kaffee pro Tasse benötigt würden, ermittelte er den Kaffeebedarf für diesen Frühstückskaffee. Den erklärten Kaffeeeinkauf reduzierte er um die für diesen Frühstückskaffee und den Eigenbedarf benötigte Kaffeemenge und ordnete den restlichen Kaffeeeinkauf dem laufenden Tagesgeschäft zu. Ausgehend von einem höheren Kaffeeverbrauch als durch den Einkauf gedeckt, erhöhte der Prüfer sowohl den Wareneinsatz für das laufende Tagesgeschäft als auch die Erlöse. Diese Zurechnungen ergaben für die Jahre 1996 und 1997 eine Umsatzerhöhung von je 40.000,00 S und für die Jahre 1998 und 1999 Erlöszuschätzungen von 60.000,00 S bzw. 50.000,00 S. Die umsatzsteuerliche Auswirkung betrug in den Jahren 1996 und 1997 demnach jeweils 4.000,00 S, im Jahr 1998 6.000,00 S und im Jahr 1999 5.000,00 S. Unter Berücksichtigung des für diese Mehrerlöse benötigten Wareneinsatzes rechnete der Prüfer für die Jahre 1996 bis 1999 einen Gewinn von 37.100,00 S, 37.400,00 S, 56.300,00 S und 46.900,00 S zu.

Zu Tz. 26, Schwarzeinkauf Wein, führte der Prüfer aus, dass die Erlösermittlung an Hand des zur Verfügung gestellten Kontrollmaterials erfolgt sei. Im Jahr 1999 sei der Differenzbetrag aus der Menge des Gesamteinkaufes (weiß und schwarz) an Wein im Jahr 1998 und dem Weißeinkauf des Jahres 1999 hochgerechnet worden. Im Jahr 1996 seien 758 Liter, 1997 420 Liter und 1998 528 Liter schwarz eingekauft worden. Die Gesamteinkaufsmenge (Weiß- und Schwarzeinkauf sowie Naturalrabatt) habe im Jahr 1998 1878 Liter betragen, der Weißeinkauf des Jahres (inklusive eines Naturalrabattes von 59 Litern) 1518 Liter. Die Differenz zwischen dem Gesamteinkauf des Jahres 1998 und dem Weißeinkauf des Jahres 1999, abzüglich des Naturalrabattes von 59 Litern, ergebe rund 300 Liter und stelle die geschätzte Schwarzeinkaufsmenge des Jahres 1999 dar. Unter Annahme eines Verkaufspreises von 128,00 S je Liter in den Jahren 1996 und 1997 und 136,00 S in den Jahren 1998 und 1999 sowie unter Berücksichtigung der aus dem Schwarzeinkauf resultierenden Vorsteuer ergäben sich für die Jahre 1996 bis 1999 Umsatzsteuerzurechnungen von 12.390,00 S, 6.070,00 S, 8.960,00 S und 8.160,00 S. Dies bewirke für die Jahre 1996 bis 1999 Gewinnerhöhungen von 61.951,00 S, 30.346,00 S, 44.800,00 S und 31.800,00 S.

Mit Bescheid vom 28. Juni 2002 leitete das Finanzamt Braunau als Finanzstrafbehörde I. Instanz gegen den Bw ein Finanzstrafverfahren hinsichtlich vorsätzlich begangener Umsatzsteuerverkürzungen für die Jahre 1996 bis 1999 sowie Einkommensteuerverkürzungen für die Jahre 1996 und 1999 [strafbestimmender Wertbetrag insgesamt 130.843,00 S (9.508,73 €)] nach § 33 Abs. 1 FinStrG ein.

Der steuerliche Vertreter des Bw teilte dazu mit, dass sowohl der Vorsatz als auch die Höhe der Abgabenverkürzung bestritten werde.

Mit Strafverfügung vom 31. Juli 2002 wurde der Bw der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG [strafbestimmender Wertbetrag Umsatzsteuer 1996 bis 1999: 5.820,51 € (80.092,00 S) und Einkommensteuer 1996 und 1999 3.688,22 € (50.751,00 S)] für schuldig erkannt und über ihn eine Geldstrafe von 3.600,00 €, im Nichteinbringungsfall 20 Tage Ersatzfreiheitsstrafe, verhängt. Aus den Feststellungen der Betriebsprüfung sei zu entnehmen, dass der Beschuldigte nicht sämtliche Einnahmen aus dem Verkauf von Wein und Kaffee sowie der Verabreichung von Speisen erklärt habe, sodass entsprechende Zurechnungen erforderlich gewesen seien. Zur subjektiven Tatseite wurde ausgeführt, dass der Beschuldigte bereits zweimal wegen Verwirklichung ähnlicher Sachverhalte bestraft worden sei. Diese Vorstrafen seien zwar bereits getilgt, dürften aber zur Beurteilung der Schuldform herangezogen werden.

Gegen die Strafverfügung erhob der steuerliche Vertreter des Bw Einspruch, da die ermittelten Grundlagen für die Abgabenverkürzungen zu hoch bemessen seien und darüber hinaus kein vorsätzliches Verhalten vorliege.

In der mündlichen Verhandlung vor der Finanzstrafbehörde I. Instanz am 26. September 2002 brachte der Verteidiger des Bw zur Unrichtigkeit der Zuschätzungen vor, dass der Prüfer bei den Zuschätzungen hinsichtlich der Küchenerlöse vorerst Beträge zwischen 93.000,00 S und 192.000,00 S vorgesehen gehabt habe, tatsächlich dann aber einmal 74.000,00 S und einmal 124.000,00 S zugerechnet und für zwei Jahre Umsatzkürzungen vorgenommen habe. Im Durchschnitt seien daher Zuschätzungen von 35.000,00 S verblieben. Obwohl diese Zuschätzungen nicht richtig seien, sei dem zugestimmt worden. Gleiches gelte für die Zurechnungen beim Kaffeeerlös. Die Schätzungen seien zwar völlig überzogen, aber im Gesamtpaket sei dennoch eine Einigung erzielt worden. Der Verteidiger beantragte, den strafbestimmenden Wertbetrag bei der Einkommensteuer nach einem Durchschnittssatz zu ermitteln.

Zur Überprüfung des Vorbringens und Befragung des Prüfers wurde die Verhandlung auf unbestimmte Zeit vertagt.

In einer Stellungnahme vom 4. November 2002 brachte der Prüfer vor, dass beim Bw Schwarzeinkäufe von Wein festgestellt worden seien. Im Zuge der Prüfung seien erhebliche formelle und materielle Mängel, wie beispielsweise die Nichtaufbewahrung von Belegen und Aufzeichnungen, keine Führung von Tageslosungen sowie ein nicht vollständiger Einkauf im Bereich der Küche festgestellt worden.

Bei Prüfungsbeginn seien entsprechend den Aufzeichnungen des Steuerberaters hochkalkulierte Rohaufschläge von 120 % für 1996, 188 % für 1997, 190 % für 1998 und 157 % für 1999 festgestellt worden. Unter Zugrundelegung der vorhandenen Unterlagen sei ein gewogener Rohaufschlag von 186 % ermittelt worden, wobei im Jahr 1996 ein Rohaufschlag von 180 % und 1999 ein solcher von 190 % herangezogen worden sei. Zur genauen Berechnung seien für den Prüfungszeitraum Einzelkalkulationen im Bereich Küche durchgeführt worden, wobei die Einkaufsmengen und zur Ermittlung der Verkaufspreise die Speisekarten herangezogen worden seien, und ein innerer und auch äußerer Betriebsvergleich vorgenommen worden. Aus diesem Vergleich hätten sich Rohaufschläge von 160 % bis über 200 % ergeben, wobei im Zuge der Besprechungen alle Einwände und Besonderheiten, wie die Lage oder das Ausgehverhalten der Gäste, berücksichtigt worden seien und ein Rohaufschlag von netto 160 % als zutreffend akzeptiert worden sei.

Der bisherige Ansatz des Eigenverbrauches von 17.400,00 S in den Jahren 1996 bis 1998 und 79.700,00 S im Jahr 1999 habe im Zuge der Prüfung angepasst werden müssen. Die Darstellungen belegten, dass bei Ermittlung der Küchenerlöse in Verbindung mit dem Eigenverbrauch weder auf Richtigkeit noch Genauigkeit geachtet worden sei. Trotz Ermittlung schwankender Rohaufschläge auf Grund der Nachkalkulation durch den Steuerberater seien keine Maßnahmen zur Anpassung getroffen und, falls keine Prüfung erfolgt wäre, mit dem Verbleib eventueller Steuervorteile spekuliert worden.

Bei Überprüfung der Kaffeeumsätze sei von den Einkaufsmengen ausgegangen und ein äußerer Betriebsvergleich vorgenommen worden, wobei festgestellt worden sei, dass die üblichen Einkaufsmengen bei 50 bis 60 Kilogramm Kaffee im Jahr lägen. Unter Berücksichtigung der bereits bei den Küchenerlösen dargelegten Faktoren sei der Prüfer von einer Kaffeeeinkaufsmenge von 30 Kilogramm für das Tagesgeschäft ausgegangen. Für das Jahr 1999 sei ein Rohaufschlag von 1.100 %, für den verbleibenden Prüfungszeitraum ein Rohaufschlag von 800 % angenommen worden.

In der fortgesetzten mündlichen Verhandlung am 21. November 2002 brachte der Verteidiger zu den ergänzenden Ausführungen des Prüfers vor, dass es sich bei den Zuschätzungen betreffend Kaffee- und Küchenerlöse nicht um Kalkulationsdifferenzen, sondern um reine Sicherheitszuschläge handle. Laut Feststellungen der Betriebsprüfung entfielen vom Gesamtumsatz 5 % auf den Kaffeeumsatz, was bei diesem Betrieb denkunmöglich sei.

Im Übrigen sei auf die äußerst schlechte finanzielle Lage des Beschuldigten hinzuweisen sowie darauf, dass mit einer Umsatzsteigerung keinesfalls zu rechnen sei.

Mit Erkenntnis vom 6. Dezember 2002, SN 41/2002/00060-001 hat das Finanzamt Braunau als Finanzstrafbehörde I. Instanz den Bw. nach § 33 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, er habe im Bereich des Finanzamtes Braunau vorsätzlich für die Jahre 1996 bis 1999 nicht sämtliche Einnahmen aus dem Verkauf von Wein und Kaffee sowie aus der Verabreichung von Speisen erklärt und somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht für den angeführten Zeitraum eine Verkürzung an Umsatzsteuer von 5.820,51 € (80.092,00 S) sowie für die Jahre 1996 und 1999 eine Verkürzung an Einkommensteuer von 3.688,22 € (50.751,00 S) bewirkt.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von 3.600,00 € verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 20 Tagen ausgesprochen.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit 360,00 € bestimmt.

Für den gesamten Prüfungszeitraum seien keine Tageslosungen aufgezeichnet worden, sodass die Erlöse kalkulatorisch ermittelt worden seien. Die auf Grund der Prüfungsfeststellungen abgeänderten Abgabenbescheide seien in Rechtskraft erwachsen und die sich ergebenden Nachforderungen zum Teil entrichtet. Die verhängten Sicherheitszuschläge seien entgegen der Vermutung des Bw bei Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages außer Ansatz gelassen worden. Auf Grund der äußerst genauen und nachvollziehbaren Ermittlung, bei der auch die Einwendungen des Bw Berücksichtigung gefunden hätten, sei davon auszugehen, dass die vorgenommenen Zurechnungen richtig seien. Unter Beachtung der durchgeführten Erhebungen, der rechtskräftigen Abgabenfestsetzungen sowie der Verantwortung des Beschuldigten sei obiger Tatbestand objektiv und subjektiv als erwiesen anzunehmen. Zur Untermauerung der subjektiven Tatseite sei darauf hinzuweisen, dass der Beschuldigte bereits zweimal wegen Verwirklichung ähnlicher Sachverhalte bestraft worden sei. Diese Vorstrafen seien zwar bereits

getilgt, dürften jedoch zur Beurteilung der Schuldform herangezogen werden. Als mildernd wurden die Unbescholtenheit und die teilweise Schadensgutmachung, als erschwerend kein Umstand berücksichtigt.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 8. Jänner 2003, wobei lediglich auf die bisherigen Ausführungen verwiesen und vorgebracht wurde, dass sich gerade beim Kaffee Nachzahlungen ergäben, die nicht auf Kalkulationsdifferenzen, sondern auf Sicherheitszuschläge zurückzuführen seien.

### ***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Eine Abgabenverkürzung ist u.a. dann bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden (§ 33 Abs. 3 lit. a 1. Halbsatz FinStrG).

Vom Berufungswerber wird im Wesentlichen eingewendet, dass es sich bei den Zuschätzungen betreffend Kaffee und Küche nicht um Kalkulationsdifferenzen, sondern um Sicherheitszuschläge handle.

Dem Berufungsbegehren betreffend überhöhter Zuschätzungen im Bereich Küche kommt auf Grund nachfolgender Überlegungen teilweise Berechtigung zu:

An Hand der Aufzeichnungen des Steuerberaters ergaben sich für den geprüften Zeitraum Rohaufschläge von 120 % für das Jahr 1996, 188 % für 1997, 190 % für 1998 und 157 % für 1999. Der Prüfer führte im Bereich Küche Einzelkalkulationen durch, wobei er die erklärten Einkaufsmengen und die Verkaufspreise laut Speisekarten heranzog.

Da für die Jahre 1997 und 1999, teilweise aber auch für die Jahre 1996 und 1998 keine Getränke- und Speisekarten mehr existierten, nahm der Prüfer auf Basis der Speisekarte 2001 sowie der für das Jahr 1998 gültigen "kleinen Karte" Kalkulationen für einzelne Speisen vor. So ermittelte er im Jahr 1998 für ein Wiener Schnitzel, für ein Cordon Bleu und für Schweinsmedaillons Rohaufschläge von 258 % bzw. 194 % bzw. 200 % (Bl. 186 und 199 des Arbeitsbogens zu AB-Nr. X).

Unter Zuhilfenahme der Speisekarte für das Jahr 2001 ermittelte er für Essigwurst und Brettljause Rohaufschläge von 173 % bzw. 123 %, für Grillwürstel einen Rohaufschlag von 211 %, für Wiener Schnitzel, Cordon Bleu, Putenspieß, Putenschnitzel, Grillteller und Filetsteak

Rohaufschläge von 291 %, 209 %, 157 %, 135 %, 171 % und 278 % sowie für Eispalatschinken einen Rohaufschlag von 305 % (Bl. 132 bis 136 des Arbeitsbogens).

Diese Nachkalkulation der Küchenumsätze an Hand von Rezepturen für bestimmte Speisen ist nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde zur Rechtfertigung des angesetzten durchschnittlichen Rohaufschlages von 160 % geeignet. Mag auch für das Jahr 1996 keine Speisekarte mehr vorgelegen sein, welche dem Prüfer eine Nachkalkulation für das streitgegenständliche Jahr 1996 ermöglicht hätte, so wurden dennoch an Hand der durchgeführten Nachkalkulation für bestimmte gängige Speisen wie Wiener Schnitzel oder Cordon Bleu Rohaufschläge ermittelt, die großteils weit über dem angesetzten durchschnittlichen Rohaufschlag angesiedelt sind. Der Stellungnahme des Prüfers vom 4. November 2002 ist ferner zu entnehmen, dass im Zuge von Besprechungen vorgebrachte Einwendungen und Besonderheiten, wie die Lage des betreffenden Gasthauses oder das Ausgehverhalten und dgl., berücksichtigt worden seien und der Rohaufschlag von 160 % als zutreffend akzeptiert worden sei.

Darüber hinaus ist der Berufungswerber den diesbezüglichen Ermittlungsergebnissen der Betriebsprüfung nicht mit konkreten Argumenten entgegen getreten.

Dem undifferenziert gehaltenen Einwand des steuerlichen Vertreters des Bw im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vor der Finanzstrafbehörde I. Instanz, die Zurechnungen im Bereich Küche seien zu hoch gegriffen und nicht den Tatsachen entsprechend, kommt aber dennoch teilweise Berechtigung zu.

Der Prüfer reduzierte den erfassten Kücheneinsatz um den - im Zuge der Prüfung wesentlich erhöhten - Eigen- sowie Personalverbrauch und schätzte zum verbleibenden Wareneinsatz Beträge zwischen 36.000,00 S (für das Jahr 1996) und 45.600,00 S (für das Jahr 1999) zu, wobei dem Arbeitsbogen (Bl. 228) zwar zu entnehmen ist, dass eine Wareneinsatzzuschätzung von rund einem Drittel beabsichtigt war, doch wurden diese Werte durch keine konkreten behördlichen Ermittlungsergebnisse nachvollziehbar untermauert. Dem Akteninhalt ist nicht zu entnehmen, welche Überlegungen der Zuschätzung dieser Beträge zu Grunde lagen.

Allerdings berechtigen die Prüfungsfeststellungen betreffend fehlende Einkäufe von Milch, Butter, Salz, Mehl oder Würfelzucker für eine Vielzahl von Monaten (Bl. 232 des Arbeitsbogens) sehr wohl zu einer Erhöhung des erklärten Wareneinkaufes. So war beispielsweise im geprüften Zeitraum kein Schwarzbroteinkauf feststellbar, obwohl laut Speisekarte belegtes Brot oder Brettljause angeboten wurden.



Bei einer Schätzung ist absolute Gewissheit über die Geschäfte eines Steuerpflichtigen nicht erforderlich. Schätzungen hindern nicht die Annahme einer Abgabenhinterziehung, doch trifft die Finanzstraßbehörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung. Um dem sich im Zuge einer Schätzung ergebenden Unsicherheitsfaktor ausreichend Rechnung zu tragen, wurde der zugeschätzte Wareneinsatz um rund die Hälfte reduziert und für das Jahr 1996 von 36.000,00 S auf 18.000,00 S sowie für 1999 von 45.600,00 S auf 23.000,00 S vermindert. Diese vorsichtige Zuschätzung kann in Anbetracht der Feststellungen, dass einzelne Produkte nur in sehr geringen Mengen bzw. gar nicht eingekauft wurden, in Relation zum erklärten Wareneinsatz und auf Grund des Umstandes, dass der Bw die Zuschätzungen ganz allgemein als zu hoch gegriffen erachtete, aber gegen die vorgenommenen Kalkulationen keine konkreten Einwendungen bezüglich ihrer Richtigkeit vorgebracht hat, nach logischen Denkgesetzen als erwiesen angenommen und in strafrechtlicher Hinsicht herangezogen werden.

Aus dieser Zurechnung zu dem laut Betriebsprüfung festgestellten Wareneinsatz von 93.812,00 S für das Jahr 1996 resultiert nunmehr ein Wareneinsatz von 111.812,00 S, welcher unter Anwendung eines Rohaufschlages von 160 % und unter Hinzurechnung einer Eigenverbrauchserhöhung laut Betriebsprüfung von 85.115,00 S Erlöse von insgesamt 375.711,00 S ergibt. Im Vergleich zu den bisher erklärten Umsätzen beträgt die Umsatzerhöhung daher (abgerundet) 28.000,00 S und die Gewinnerhöhung 10.000,00 S.

Gleichermaßen ergibt sich für das Jahr 1999 durch die Wareneinsatzserhöhung um 23.000,00 S ein Wareneinsatz von 152.802,00 S, welcher wiederum unter Anwendung eines Rohaufschlages von 160 % und unter Hinzurechnung einer Eigenverbrauchserhöhung laut Betriebsprüfung von 31.814,00 S zu Erlösen von 429.099,00 S führt. Für das Jahr 1999 ergibt sich demnach im Vergleich zu den bisher erklärten Umsätzen eine Umsatzerhöhung von (abgerundet) 65.000,00 S und eine Gewinnerhöhung von 42.000,00 S.

Insgesamt ergibt sich daher für 1996 eine Gewinnerhöhung von 71.951,00 S (10.000,00 S aus nicht erklärten Einkäufen Küche sowie 61.951,00 S aus dem Schwarzeinkauf Wein), sodass sich die vorgeworfene Einkommensteuerverkürzung für das Jahr 1996 von 50.011,00 S auf 29.444,00 S reduziert.

Wegen des seitens der Betriebsprüfung angepassten (erhöhten) Eigenverbrauches ergaben sich für die Jahre 1997 und 1998 trotz der Zuschätzungen beim Wareneinsatz Minderbeträge gegenüber den erklärten Erlösen. Durch die dargestellte Verminderung der Zuschätzungen beim Wareneinsatz entfällt die bisher vorgeworfene Einkommensteuerverkürzung für das

Jahr 1999 in Höhe von 53,78 € (740,00 S) zur Gänze, sodass das diesbezüglich eingeleitete Finanzstrafverfahren im Zweifel zu Gunsten des Bw gemäß §§ 136, 157 FinStrG einzustellen war.

Dem Berufungsbegehren betreffend Zuschätzungen Kaffee kommt auf Grund nachfolgender Überlegungen Berechtigung zu:

Vom Prüfer wurde in seiner Stellungnahme vom 4. November 2002 vorgebracht, dass bei Überprüfung der Kaffeeumsätze die Einkaufsmengen herangezogen worden seien und ein äußerer Betriebsvergleich vorgenommen worden sei, wobei übliche Einkaufsmengen von 50 bis 60 Kilogramm Kaffee im Jahr festzustellen gewesen seien.

Beim äußeren Betriebsvergleich werden Ergebnisse anderer vergleichbarer Betriebe übernommen. Diese Schätzungsmethode ist aber wegen der zu beachtenden abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht bzw. dem Verbot "geheimer" Beweismittel problematisch.

Zwar ergibt sich beim niedrigsten Kaffeeinsatz für das Tagesgeschäft (das sind 8,1 Kilogramm im Jahr 1998) der Verkauf von nur rund drei bis vier Verlängerten pro Tag unter der vom Prüfer getroffenen Annahme, dass von einem Kilogramm Kaffee rund 140 Verlängerte verkauft werden können und unter der allerdings aus der Aktenlage nicht verifizierbaren Annahme eines Ruhetages pro Woche.

Mag dies auch unwahrscheinlich erscheinen, kann dennoch alleine auf Grund eines äußeren Betriebsvergleiches mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nicht vom doppelten Wareneinsatz im Vergleich zum erklärten Wareneinsatz für das Tagesgeschäft ausgegangen werden, sodass insofern dem Berufungsbegehren Rechnung zu tragen war.

Zwar legen zahlreiche Indizien, wie die nachgewiesenen Schwarzeinkäufe Wein sowie der Umstand, dass der Bw bereits im Zuge der vorangegangenen Betriebsprüfung aufgefordert worden war, Tageslosungen täglich aufzuzeichnen (Tz. 14 des BP-Berichtes vom 7. November 1994 zu AB-Nr. Y), dies aber im gegenständlichen Prüfungszeitraum wiederum unterlassen hat, er auch keine Hilfs- bzw. Grundaufzeichnungen betreffend Veranstaltungen wie Hochzeiten, Begräbnisse, Weihnachts- oder Betriebsfeiern aufbewahrt und teilweise keine Speisekarten mehr vorgelegt hat, die Vermutung nahe, dass der Bw weitere, nicht in sein steuerliches Rechenwerk aufgenommene Einkäufe getätigt hat, doch können derartige Verkürzungen nicht mit der für einen Schuldspruch notwendigen Sicherheit festgestellt werden, sodass dem diesbezüglichen Berufungsbegehren stattzugeben und die aus Tz. 25 des

BP-Berichtes ersichtlichen Erlös- und Gewinnzurechnungen einer strafrechtlichen Beurteilung nicht zugänglich waren.

Ist bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden, kommt es in der Regel zur Anwendung eines Sicherheitszuschlages.

Erlösverkürzungen bei den Kaffeeerlösen sind gegenständlich zwar wahrscheinlich, wurden im Einzelnen aber nicht konkret nachgewiesen, wogegen im Bereich Küche nachweislich einzelne Produkte nur in sehr geringen Mengen bzw. gar nicht eingekauft wurden und in diesem Bereich von Sicherheitszuschlägen nicht die Rede sein kann.

Allerdings handelt es sich auch bei den Zurechnungen im Bereich Kaffeeerlöse entgegen der Ansicht des Bw um keine Sicherheitszuschläge im eigentlichen Sinn, da der Prüfer sehr wohl Sachverhaltsfeststellungen getroffen bzw. Berechnungen angestellt und als Schätzungsmethode den äußeren Betriebsvergleich angewendet hat, dessen Ergebnis aber, wie bereits dargelegt, in der Regel nicht das Ergebnis eines den finanzstrafrechtlichen Vorschriften genügenden Beweisverfahrens ist.

Im Übrigen wurden die echten Sicherheitszuschläge laut Tz. 27 des BP-Berichtes bei Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages von vornherein außer Ansatz gelassen.

Wenn auch vom Berufungsbegehren nicht umfasst, sind die hinsichtlich des Schwarzeinkaufes Wein festgestellten Umsatzsteuerverkürzungen (Tz. 26 des BP-Berichtes) insoweit zu reduzieren, als diese Umsatzsteuerbeträge um die Vorsteuern laut Betriebsprüfung zu kürzen sind und nur die Differenzbeträge von 12.390,00 S bzw. 6.070,00 S bzw. 8.960,00 S bzw. 8.160,00 S strafrechtlich relevant sind.

Für das Jahr 1996 ergibt sich demnach eine strafrechtlich relevante Umsatzsteuerverkürzung von 15.190,00 S (2.800,00 S aus der Erlöszurechnung Küche und 12.390,00 S aus dem Schwarzeinkauf Wein), für 1997 und 1998 die oben angeführten Verkürzungen von 6.070,00 S und 8.960,00 S und für 1999 eine Umsatzsteuerverkürzung von insgesamt 14.660,00 S (6.500,00 S aus der Erlöszurechnung Küche und 8.160,00 S aus dem Schwarzeinkauf Wein).

Zu würdigen ist ferner, dass der Bw in seiner Berufung auf seine bisherigen Ausführungen verweist und er im Einspruch gegen die Strafverfügung vorsätzliches Handeln bestritten bzw. in der mündlichen Verhandlung vor der Erstbehörde am 26. September 2002 beantragt hat,

den strafbestimmenden Wertbetrag bei der Einkommensteuer nach einem Durchschnittssatz zu ermitteln.

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 (bedingter Vorsatz).

Gemäß § 8 Abs. 2 FinStrG handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht (unbewusste Fahrlässigkeit). Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will (bewusste Fahrlässigkeit).

Für die vorsätzliche Handlungsweise spricht vor allem die Art, wie es zu den Erlösverkürzungen gekommen ist. Über größere Zeiträume fehlt für einzelne Warengattungen der Einkauf gänzlich. Zusätzlich konnten Schwarzeinkäufe eindeutig nachgewiesen werden. Die Erfassung der gesamten Wareneinkäufe wurde daher nicht nur sorgfaltswidrig, sondern bewusst unterlassen. Bereits im Zuge der vorangegangenen Betriebsprüfung wurde der Bw darauf hingewiesen, dass Tageslosungen täglich aufzuzeichnen seien. Wider besseren Wissens ist er dieser Aufforderung nicht nachgekommen und hat trotz des Bewusstseins der mangelhaften bzw. fehlenden Erlöserfassung das unvollständige Zahlenwerk seinen Erklärungen zu Grunde gelegt und sich damit abgefunden, dass nicht alle Erlöse zur Versteuerung gelangen werden. Wurden nun aber vom Bw nicht sämtliche Umsätze steuerlich erfasst, so war ihm naturgemäß bekannt, dass eine solche Vorgangsweise eine Abgabenverkürzung zur Folge haben musste. Bedingt vorsätzliches Verhalten im o.a. Sinn ist ihm daher vorzuwerfen.

Darüber hinaus wurde der Bw bereits zweimal wegen der fahrlässigen Nichterfassung sämtlicher Erlöse bestraft (Strafverfügung vom 28. August 1989 und Spruchsenatserkenntnis vom 26. April 1994), er dadurch in puncto vollständige Erlöserfassung entsprechend sensibilisiert und ihm sein Fehlverhalten ausreichend deutlich vor Augen geführt.

Bei Berechnung der verkürzten Einkommensteuer wurde vom Gewinn laut Betriebsprüfung bzw. gegenständlich vom Gewinn laut stattgebender Berufungsvorentscheidung ausgegangen und von diesem die vorsätzlich begangenen Gewinnverkürzungen abgezogen. Auf Basis beider Gewinne wurden die Abgaben berechnet und die Differenz zwischen beiden Abgabenbeträgen als strafbestimmender Wertbetrag angesetzt. Bei progressiven Steuertarifen ist davon

auszugehen, dass sich eine vorsätzlich begangene Abgabenverkürzung mit dem jeweils höchsten Grenzsteuersatz auswirkt und die Bewirkung einer höchstmöglichen Abgabenverkürzung vom Vorsatz umfasst ist, sodass für die vom Bw geforderte Verhältnisrechnung kein Raum blieb.

Zur Strafbemessung ist festzuhalten, dass der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafraumen gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG maximal das Zweifache des Verkürzungsbetrages, somit 148.648,00 S (10.802,67 €), beträgt.

Nach § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Geldstrafe die Schuld des Täters, wobei die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen sind. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

Unter Berücksichtigung der Verminderung des strafbestimmenden Wertbetrages sind die von der Erstbehörde angeführten Strafzumessungsgründe dahin gehend zu ergänzen, dass zwischenzeitlich eine gänzliche Schadensgutmachung erfolgt ist und weiters die in der mündlichen Verhandlung vom 21. November 2002 vorgebrachte schlechte finanzielle Lage des Bw bei Bemessung der Geldstrafe zu würdigen war.

In der Gesamtschau ist eine Geldstrafe von 2.000,00 €, welche in Anbetracht des reduzierten Strafraumens etwas weniger als der erstinstanzlichen Strafzumessung entspricht, tat- und schuldangemessen, zumal auch auf general- und spezialpräventive Aspekte Rücksicht zu nehmen ist.

Für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe war die Ersatzfreiheitsstrafe im Sinne obiger Überlegungen ebenfalls in ähnlichem Ausmaß wie die Geldstrafe auf nunmehr zehn Tage zu reduzieren, wobei die wirtschaftlich angespannte Lage des Bw unberücksichtigt bleiben musste, da eine Ersatzfreiheitsstrafe gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Die Kosten des Verfahrens sind gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG mit zehn Prozent der verhängten Geldstrafe zu bemessen.

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 oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

### **Zahlungsaufforderung**

Die Geldstrafe, die Wertersatzstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto des Finanzamtes Braunau zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe bzw. der Wertersatzstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe/n vollzogen werden müssten.

Linz, 5. Februar 2004