

Abgabenverfahren – die tägliche Beratungspraxis**METRO-Betriebsprüfungen – „Die Suppe ist zu dünn“****Sind „Verschränkungen“ ausreichende Beweismittel für eine Schätzungsbefugnis?**

VON MAG. WALTRAUD MÄDER-JAKSCH UND MAG. ERICH WOLF*)



In den vergangenen Jahren hat die abgabenbehördliche Betriebsprüfung flächendeckend Gastronomielokale ins Visier genommen. Die Wareneinkäufe mit typischen Gastronomieprodukten wurden mit den Daten aus dem EDV-Kassensystem bei dem Großlieferanten *METRO* verglichen bzw. überprüft. Bei Differenzen wurden die steuerlichen Bemessungsgrundlagen geschätzt und standardmäßig Finanzstrafverfahren eingeleitet. Der nachfolgende Beitrag untersucht, inwieweit das „*METRO*-Kontrollmaterial“ in einem exemplarischen Fall als taugliche Grundlage für die Schätzungsbefugnis der Finanz und in weiterer Folge als Beweismittel für eine Finanzstraftat dienen kann.

1. Was sind sogenannte „Verschränkungen“?

In „Massenverfahren“ berufen sich die Betriebsprüfer auf sog. Verschränkungen bei Bareinkäufen bei der Firma *METRO*. Verschränkung klingt hochtrabend, ist allerdings ziemlich einfach zu erklären. Zahlungs- und Rechnungsnummern verhalten sich auf einem Förderband verkehrt. Die Zahlungsnummer kann logischerweise nicht vor einer Rechnungsnummer vergeben werden. Der tatsächliche Zahlungsvorgang muss idealtypisch immer nach der kassamäßigen Erfassung der Rechnung erfolgen.

Verschränkung bedeutet, dass die Rechnungs- und Zahlungsnummern im Kontrollmaterial bei der Firma *METRO* umgedreht zu der zeitlichen Entstehung erfasst sind. Unverschränkter Barverkauf bedeutet, dass die Zahlungs- und Rechnungsnummern in der (richtigen) Reihenfolge ihrer zeitlichen Entstehung vergeben werden.

- **Beispiel für einen verschränkten Bareinkauf**

Kunde A	Bareinkauf	0027	Kassaerfassung	0098
	Kundenkarte	0028	Kassaerfassung	0097

- **Beispiel für einen unverschränkten Bareinkauf**

Kunde A	Bareinkauf	0027	Kassaerfassung	0097
	Kundenkarte	0028	Kassaerfassung	0098

Von der Betriebsprüfung werden regelmäßig zwei Wareneinkäufe mit typischen Gastronomieprodukten, ein „inoffizieller Bareinkauf“ und ein davor oder danach stattfindender offizieller, mittels Kundennummer identifizierter Geschäftsfall miteinander im Zusammenhang gebracht. Die Verschränkungen zwischen offiziellen und inoffiziellen Einkäufen führen dazu, dass dem Gastronomieunternehmen zusätzliche „Bareinkäufe“ mit steuerlicher Wirkung zugerechnet werden. Aufgrund dieser Verschränkungen will die Betriebsprüfung vermeintliche „Schwarzeinkäufe“ und damit verbundene „Schwarzverkäufe“ rechtswirksam feststellen. Die von der Betriebsprüfung aufgezeigten und dokumentierten „Verschränkungen“ sind das tragende Element der Schätzungsbefugnis nach

*) Mag. Waltraud Mäder-Jaksch ist Steuerberaterin und Wirtschaftsprüferin in Wien. Mag. Erich Wolf ist Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in Wien.

den Grundsätzen des § 184 BAO. Es stellt sich somit die entscheidungsrelevante Frage, ob die von der Betriebsprüfung dokumentierten Verschränkungen im Kontrollmaterial der Firma *METRO* ausreichende Beweismittel im Sinn der geltenden Abgabengesetze für eine steuerwirksame Zuordnung der Bareinkäufe zum Berufungswerber darstellen oder nicht.

Die Schlussfolgerung der Betriebsprüfung, dass die Verschränkungen im EDV-System der Firma *METRO* zu eindeutigen Identifizierungen der Bareinkäufe führen, ist freilich höchst umstritten. Gemäß den offiziellen Informationsrundschriften der Firma *METRO* sei es „weder technisch noch faktisch möglich“, Barverkäufe einzelnen Kunden zuzuordnen, weil:

- die Barverkäufe mit einer „anonymen“ Barverkaufskarte von *METRO* erfolgen und im System keinerlei Kundendaten dazu erfasst werden,
- ein zusätzlicher Einkauf samt Aufzeichnung des Leistungsempfängers in Verbindung mit der Ausstellung einer Rechnung i. S. d. § 11 UStG mit der *METRO*-Kundenkarte nicht Voraussetzungen für einen Barverkauf ist, daher
- unter mehreren Kunden, die eine Rechnungsausstellung i. S. d. § 11 UStG für den Erwerb von Waren für den unternehmerischen Bereich benötigen, auch mehrere Kunden ausschließlich einen Barverkauf tätigen können, und
- es bei *METRO* keine Vorschriften oder Regeln gegenüber dem Kunden dahingehend gibt, in welcher Abfolge ein Barverkauf und oder ein gleichzeitiger offizieller Einkauf zu erfolgen hat.

Es steht somit Aussage gegen Aussage. Die Abgabenbehörde muss im Betriebsprüfungsverfahren freilich begründen, warum eine Tatsache als wahr oder als falsifiziert zu würdigen ist.

2. Unterschiedliche Bandnummern als mögliche Ursache der Verschränkungen

Die zeitlichen Abnormitäten zwischen Geschäftsfallnummern und Zahlenerfassungsnummern können auch aufgrund von Vermischungen zwischen den einzelnen Förderbändern auftreten, welche die Geschäftsvorgänge technisch abwickeln. Die Zahlungsnummern würden in diesem Fall von einem anderen Förderband stammen. Diese potenzielle Möglichkeit wird von der Betriebsprüfung – ohne Anführung von Gründen – permanent ausgeschlossen. Die Vermutung, dass die Betriebsprüfung dies besser als die EDV-Experten von *METRO* beurteilen kann, ist nicht sehr naheliegend. Es besteht der dringende Verdacht, dass Überschneidungen bzw. Verschränkungen auch dann möglich sind, wenn Kunden in unterschiedlicher Rangfolge zu den vergebenen Erfassungsnummern – aus welchen Gründen auch immer – bedient werden.

Laut Darstellung (Bar-)Einkaufsabwicklung der Firma *METRO* ist es daher nicht möglich, Bareinkäufe einer bestimmten (vor- oder nachgelagerten) Kundennummer eindeutig zuzuordnen. Die Finanzverwaltung behauptet – auf Grundlage ihres Kontrollmaterials – das Gegenteil. In diesem Verfahrensstand stehen somit die Aussagen der Betriebsprüfung den Aussagen der Firma *METRO* diametral entgegen. Es ist Aufgabe der Berufungsbehörden, diese beiden konträren Aussagen entsprechend zu würdigen.

Die Finanzverwaltung hat allerdings nach unseren praktischen Erfahrungen bislang kein Sachverständigengutachten vorgelegt. Ein solches Gutachten müsste den eindeutigen Schluss zulassen, dem zufolge es rechtlich und faktisch bindend ausgeschlossen werden könne, dass den im *METRO*-Kontrollmaterial (unstrittig) vorhandenen Verschränkungen nicht EDV-technische (oder andere im Bereich von *METRO* liegende) Ursachen zugrunde liegen. Gemäß dem rechtsstaatlichen Prinzip muss die Tatsache von „Schwarzeinkäufen“ allerdings bewiesen werden.

Die Verschränkungen müssen jedenfalls zu einer sicheren Identifizierung des Einkäufers führen, d. h., jeder Zweifel muss mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen werden können. Zweifel an der eindeutigen Identifizierbarkeit der Bareinkäufe zu der Person des Steuerpflichtigen vernichten die Schätzungsbefugnis der Finanzbehörden über die Steuerbemessungsgrundlagen.

Ohne „rechtsstaatlichen Beweis“ (d. h. Beweis im Sinne der BAO) fehlt die Grundlage für die Schätzungsberechtigung. Die Nachforderungen der Betriebsprüfung stellen einen massiven Eingriff in die Vermögens- und Einkommenssphäre des Berufungswerbers dar. Die von der Betriebsprüfung festgestellten Verschränkungen und die darauf aufbauenden Steuerbescheide sind die rechtlichen Grundlagen für ein daran anschließendes finanzstrafrechtliches Verfahren, vorausgesetzt, die Bescheide ergehen in Rechtsbestand. Deshalb kommt der Beweiskraft der Feststellungen der Betriebsprüfung große Bedeutung zu.

Das *METRO*-Kontrollmaterial wurde in „Massenbetriebsprüfungen“ verwendet. Die Finanzverwaltung müsste daher ebenfalls ein massives Interesse haben, einen Beweis für die Feststellungen der Betriebsprüfung zu erlangen. Aus rechtsstaatlicher Sicht müssen zunächst alle möglichen anderen Ursachen für eine „Verschränkung“ ausgeschlossen werden, bevor eine abgabenrechtlich wirksame und auch vor der Rechtsprechung haltbare Zurechnung der Bareinkäufe erfolgen kann. Ein solcher Ausschluss von anderen Möglichkeiten einer Verschränkung ist den geprüften Unternehmern allerdings nicht bekannt. Sie haben zudem auch keine andere Möglichkeit, Gewissheit über die bedeutsamen Tatsachen zu erlangen.

Die Betriebsprüfung zieht aus dem EDV-Kontrollmaterial abgabenrechtlich bedeutsame Schlüsse. Im gegenständlichen Fall ist es daher unseres Erachtens unerlässlich, die Einholung eines EDV-Sachverständigengutachtens zu veranlassen. Das Ergebnis eines solchen Gutachtens kann die Ergebnisse des Abgabenverfahrens eindeutig verifizieren (oder widerlegen).

In der Beratungspraxis ist den betroffenen Unternehmern daher dringlich zu empfehlen, einen *Beweisantrag*, nämlich über die Erstellung eines Gutachtens seitens eines unabhängigen EDV-Fachexperten, zu stellen. Der geprüfte Gastronom hat nämlich keine Möglichkeit, Einschau bei der Firma *METRO* zu erhalten. Datenschutzgründe machen derartige Recherchen für eine dritte Person rechtlich und faktisch unmöglich. Es bleiben somit das Sachverständigengutachten und der Sachverständigenbeweis als einzig verbleibende Möglichkeiten der betroffenen Unternehmer, ihre Unschuld (immerhin werden die in Rechtskraft tretenden Feststellungen der Betriebsprüfung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit Grundlage für ein Strafverfahren) zu beweisen.

3. Beweisaufnahme nach der BAO – der Sachverständigenbeweis

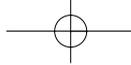
Beweisanträge haben das *Beweismittel* (im konkreten Fall: EDV-Sachverständigengutachten) und das *Beweisthema* (im konkreten Fall: wirtschaftliche und steuerliche Zurechnung der Bareinkäufe zum geprüften Unternehmer) anzugeben.¹⁾ Eine bestimmte Tatsachenbehauptung wird im Beweisantrag nicht gefordert.²⁾ Beweisanträge sind bescheidmäßig abzulehnen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen³⁾

- bei der Abgabenbehörde offenkundig sind,
- das Gesetz für deren Vorhandensein eine Vermutung aufstellt,
- sie als richtig anerkannt werden,

¹⁾ VwGH 27. 2. 2001, 97/13/0091, und Vorjudikatur.

²⁾ *Stoll*, BAO-Kommentar, 1891.

³⁾ *Ritz*, BAO-Kommentar³ (2005) § 183 Rz. 3.



- sie unerheblich sind,
- die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass sich die Partei zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, und
- bei offenkundiger Absicht der Partei, das Verfahren zu verschleppen.

Der Beweisanspruch kann im exemplarischen Fall aus folgenden Gründen nicht abgelehnt werden:

- Die Identifizierbarkeit ist für die Abgabenbehörde nicht offenkundig, weil andere und naheliegende Gründe für die festgestellten Verschränkungen (z. B. Programmierung der EDV, zufällige Ausgaben von Nummern, Einkaufsbänder werden miteinander vermischt und können nicht einzeln erfasst werden, keine originalgetreue Wiedergabe der METRO-Einkaufslisten, zeitliche Vermischung der Geschäfts- oder der Zahlungsfälle etc.) a priori nicht ausgeschlossen werden können.
- Das Abgabengesetz stellt für eine solche Identifizierung keine Vermutung auf, weshalb eine bloß faktische Vermutung rechtsstaatlich nicht ausreichend sein kann.
- Nur ein EDV-Gutachten über eine EDV-Abnormalie kann die Tatsache der Identifizierbarkeit als richtig anerkennen.
- Die Ergebnisse eines EDV-Gutachtens können keinesfalls als unerheblich angesehen werden, zumal das gesamte Abgaben- und insbesondere das daran anschließende Strafverfahren auf die Identifizierbarkeit auf Grundlage der Verschränkung abstellen.
- Die Beweisaufnahme des Sachverständigenbeweises kann in Anbetracht des „METRO-Massenverfahrens“ nicht mit einem unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden sein.
- Ein solches Gutachten ist auch keine Verfahrenverschleppung, zumal ein Fachexperte wohl in wenigen Monaten zu relevanten Ergebnissen kommen könnte. In diesem Zusammenhang darf – bei aller Höflichkeit – auf die lange Dauer des Betriebsprüfungsverfahrens verwiesen werden.

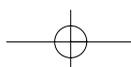
Erheblich ist ein Beweisanspruch jedenfalls dann, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung (unmittelbar oder zumindest mittelbar) beitragen kann, Klarheit über eine sachverhaltserhebliche Tatsache zu gewinnen.⁴⁾ Nach der Judikatur kann ein Beweisanspruch über die hier relevanten Tatsachen nicht abgelehnt werden. Anderenfalls würde wohl ein erheblicher Verfahrensfehler vorliegen, der – in letzter Konsequenz – zu einer Aufhebung des bekämpften Bescheids wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften beim VwGH führen würde.

Der VwGH hat in einem anderen „METRO-Verfahren“⁵⁾ festgestellt, dass ein Sachverständigenbeweis zu der Frage der Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung zu Recht von der Behörde abgelehnt worden ist, da konkrete Fachfragen, die nur durch einen Sachverständigen hätten geklärt werden können, im Beweisangebot des Beschwerdeführers als Beweisthema nicht genannt waren. Dieser Ablehnungsgrund liegt in den gegenständlichen Fällen allerdings nicht vor, zumal es um die folgenden Fachfragen geht:

- Welche möglichen Ursachen bzw. Wahrscheinlichkeiten haben die Verschränkungen?
- Ist das EDV-Kontrollmaterial der Betriebsprüfung insoweit zuverlässig, als Verzerrungen durch unterschiedliche Förderbänder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen werden können?

⁴⁾ VwGH 28. 6. 1995, 93/16/0116; 31. 3. 2003, 98/14/0164.

⁵⁾ VwGH 26. 1. 1993, 92/14/0175.



- Können EDV-technische Fehler mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen werden?
- Mit welchen zeitlichen Verzögerungen zwischen Geschäftsfall und Zahlungsvorgang treten Verschränkungen auf?

In der Betriebsprüfungspraxis werden die Beweisangebote von der Betriebsprüfung mit Hinweis auf die Irrelevanz und die Verfahrensökonomie abgelehnt. Dennoch müssen solche Beweisangebote gestellt werden, schon allein deshalb, um die möglichen Verfahrensfehler der Betriebsprüfung zu dokumentieren und im Verfahren beim Höchstgericht nachzuweisen. Ein solches Gutachten hat erheblichen Einfluss auf das weitere Verfahren und kann daher nicht irrelevant sein.

Die *Verfahrensökonomie* als Argument für eine Ablehnung des Sachverständigenbeweises muss für eine derartige entscheidungsrelevante Frage zurücktreten. Laut der herrschenden Kommentarmeinung⁶⁾ kann ein „*unverhältnismäßiger Kostenaufwand*“ nur dann einschlägig sein, wenn ein anderes Beweismittel zu erwartendem gleichen Beweiswert kostengünstiger ist. Ein solches anderes Beweismittel ist allerdings im konkreten Fall nicht ersichtlich. Wenn es um die Wahrheit geht, können daher sogar hohe Kosten, die mit der Beschaffung von Beweismitteln und mit der Führung des Beweises verbunden sind, der Beweiserhebung nicht im Wege stehen, es sei denn, der Beweis kann anders in gleicher Qualität erbracht werden. Unerheblich kann der geltend gemachte Beweis(-Antrag) schon allein deshalb nicht sein, da die Ergebnisse des Beweisthemas – nämlich die Identifizierbarkeit der Bareinkäufe aufgrund des sichergestellten *METRO*-Kontrollmaterials – die wesentlichste Stütze des gesamten Abgaben- und Strafverfahrens bilden.

Der Sachverständigenbeweis kann die Rechtsposition der Finanzverwaltung bestätigen oder verwerfen. Eine EDV-Expertise der Finanzverwaltung kann keinesfalls einen unabhängigen und objektiven – und damit verbunden rechtsstaatlich einwandfreien – (Sachverständigen-)Beweis darstellen. Ein solcher Beweisangebot in einem „*METRO*-Fall“ kann daher laut VwGH-Rechtsprechung⁷⁾ unseres Erachtens nicht rechtlich wirksam abgelehnt werden. Die Wesentlichkeit des Beweismittels „Sachverständigenbeweis“ ist somit offensichtlich.

4. Grundsätze für eine schlüssige Beweiswürdigung in der BAO

Gemäß VwGH-Rechtsprechung⁸⁾ sind die betreffenden Erwägungen der Behörde für die Beweiswürdigung schlüssig darzulegen. Der bloße Hinweis auf durchgeführte Erhebungen wie z. B. das Anführen des *METRO*-Kontrollmaterials mit oder ohne Verschränkungen reicht nach dem VwGH⁹⁾ somit nicht aus; ebenso wenig entspricht ein bloßer Hinweis dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung.¹⁰⁾ Schließlich muss eine Begründung in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für die Partei als auch für die Höchstgerichte nachvollziehbar ist.¹¹⁾ Ein Begründungsmangel führt regelmäßig zur Bescheidaufhebung durch den VwGH, wenn er die Parteien des Verfahrens an der Verfolgung ihrer Rechte oder den VwGH an der Überprüfung des angefochtenen Bescheids auf seine inhaltliche Rechtmäßigkeit hindert.¹²⁾

⁶⁾ Vgl. *Stoll*, BAO, § 183, 1895.

⁷⁾ Z. B. VwGH 19. 6. 1989, 88/15/0130.

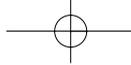
⁸⁾ Vgl. VwGH 12. 11. 1997, 97/16/0204; 27. 5. 1998, 95/13/0282, 0283; 26. 11. 2003, 98/13/0173; 17. 5. 2004, 2003/17/0133.

⁹⁾ Vgl. VwGH 6. 7. 1990, 88/17/0059; 24. 11. 1997, 93/17/0063.

¹⁰⁾ Vgl. VwGH 30. 8. 1995, 94/16/0290.

¹¹⁾ Vgl. VwGH 19. 12. 2002, 98/15/0210; 27. 2. 2003, 98/15/0188; 3. 8. 2004, 2000/13/0039; 22. 12. 2004, 2004/15/0036.

¹²⁾ Vgl. z. B. VwGH 6. 4. 1995, 93/15/0060; 26. 11. 2002, 98/15/0199; 29. 10. 2003, 2000/13/0028.



Eine mangelnde Beweiskraft des *METRO*-Kontrollmaterials würde dazu führen, dass weder der betroffene Berufungswerber noch der VwGH die rechtliche Möglichkeit einer inhaltlichen Überprüfung der Richtigkeit der Schlüsse und Feststellungen erlangen. Ein Steuerbescheid mit einer Schätzung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen dürfte somit keinen Bestand beim VwGH haben, wenn der Schätzungsbefugnis im Wesentlichen die festgestellten Verschränkungen im „*METRO*-Kontrollmaterial“ zugrunde liegen und kein „Sachverständigenbeweis“ vorliegt.

5. Schätzungsberechtigung auf Grundlage des *METRO*-Kontrollmaterials

Die Befugnis bzw. Verpflichtung zur Schätzung der abgabenrechtlichen Bemessungsgrundlagen beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.¹³⁾ Nach der ständigen Judikatur des VwGH berechtigen formelle Mängel von Büchern und Aufzeichnungen nur dann zu der (für den Steuerpflichtigen drakonischen) Maßnahme einer Zuschätzung, wenn das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint.¹⁴⁾ Gemäß der herrschenden Meinung in der Fachliteratur muss nicht einmal eine Kalkulationsdifferenz bei den Umsätzen von (mehr als) 10 % eine Schätzungsbefugnis rechtfertigen.¹⁵⁾

Übertragen auf die *METRO*-Fälle bedeutet dies im Ergebnis, dass erstens die Identifizierungen der Bareinkäufe zum betroffenen Gastrounernehmer eindeutig und zweifelsfrei festgestellt werden und zweitens die aus dem *METRO*-Kontrollmaterial abgeleiteten Differenzen von Umsätzen und Gewinnen wesentlich im Sinn von § 184 BAO ausfallen müssen.

6. Die „strafbefreiende Selbstanzeige“

Die Behörde versucht, Geständnisse mittels Selbstanzeigen zu erhalten. Das Ziel der Behörde war offenkundig, die unsichere Beweislage der Verschränkungen mit Geständnissen abzusichern bzw. die „*dünne Suppe mit Fleisch anzureichern*“.¹⁶⁾ Dabei wurde den Abgabepflichtigen unter anderem auch mitgeteilt, dass sie mittels „*Selbstanzeigen*“ straffrei bleiben können. Eine strafbefreiende Selbstanzeige i. S. d. § 29 FinStrG ist jedoch dann ausgeschlossen, wenn die Tat bereits entdeckt ist oder wenn bereits Verfolgungshandlungen (von der Finanzstrafbehörde oder in deren Auftrag) eingeleitet wurden.¹⁷⁾

In vielen Betriebsprüfungsfällen liegt jedenfalls ein Prüfauftrag nach § 99 Abs. 2 FinStrG vor, weshalb eine strafbefreiende Selbstanzeige zu Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung nicht möglich war.¹⁸⁾ Der Unternehmer wurde – in konsequenter Betrachtung – als „*Verdächtiger*“ vernommen. Eine strafbefreiende Selbstanzeige war

¹³⁾ Stoll, BAO, 1912, m. w. N.

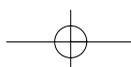
¹⁴⁾ Vgl. z. B. Ritz, Schätzung (§ 184 BAO) trotz bestehender Ermittlungsmöglichkeiten? SWI 1997, 151; VwGH 18. 7. 2001, 98/13/0061, ecolex 2001/360, 938 (mit Anmerkung Schenk); Langheinrich/Ryda, Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung, FJ 2001, 316; VwGH 2. 6. 1992, 87/14/0160.

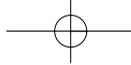
¹⁵⁾ Vgl. Ritz, BAO³, § 184 Rz. 10; abweichend hiervon VwGH 25. 6. 1998, 96/15/0070.

¹⁶⁾ Das – titelgebende – Zitat: „*Die Suppe ist zu dünn*“ findet sich u. a. in VwGH 10. 11. 2004, 2002/04/0053.

¹⁷⁾ Einen kompakten allgemeinen Überblick über die einzelnen Voraussetzungen der strafbefreienden Selbstanzeige bietet Wolf, Praxisfallen bei Selbstanzeigen, FJ 2000, 294 (294 ff.); derselbe, News für strafbefreiende Selbstanzeigen, UFS aktuell 2006, 176; Fellner, Kommentar zum FinStrG, §§ 29 Rz. 14 ff.

¹⁸⁾ Eine die strafbefreiende Selbstanzeige jedenfalls ausschließende Verfolgungshandlung kann nur von der Finanzstrafbehörde initiiert werden. Eine abgabenbehördliche Prüfung ist daher nur dann eine Verfolgungshandlung im Sinn von § 29 Abs. 3 lit. a. FinStrG, wenn die Betriebsprüfung durch die Finanzstrafbehörde angeordnet worden ist. Das Tatbestandselement der Entdeckung der Tat nach § 29 Abs. 3 lit. b. FinStrG verlangt, dass die Tat bereits zumindest (zum Teil) bekannt ist; vgl. Sommergruber/Reger, Das Finanzstrafgesetz mit Kommentar (1990) 197, m. w. N.





daher im gegenständlichen Fall von vornherein nicht (mehr) zulässig. Dennoch haben die zuständigen Organe der Behörde (offensichtlich bewusst) die strafbefreiende Selbstanzeige in Aussicht gestellt, um Geständnisse zu erlangen.

Den handelnden Organen der Finanzverwaltung könnte damit eine (mehr oder weniger) bewusste Irreführung des nicht rechtskundigen Steuerpflichtigen vorgeworfen werden. Auf eine Rechtsunkundigkeit können sich Betriebsprüfer wohl schwerlich berufen. Die Rechtsstaatlichkeit eines solchen Verhaltens der Behörde und die Relevanz für das laufende Berufungsverfahren möge die Abgabenbehörde zweiter Instanz bzw. das Höchstgericht beurteilen. Der Grundsatz eines Beweismittelverfahrens dürfte jedenfalls und unheilbar – und aller Voraussicht nach in mehreren Betriebsprüfungsfällen – gebrochen worden sein.

7. Conclusio

Die (gesicherten) Erkenntnisse aus dem *METRO*-Kontrollmaterial erscheinen jedenfalls nicht ausreichend als taugliche Grundlage für eine Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde nach den Grundsätzen des § 184 BAO. Noch viel weniger kann das *METRO*-Kontrollmaterial als „Beweismittel“ in einem Strafverfahren herangezogen werden, zumal in einem Strafverfahren noch strengere Anforderungen an einen Beweis als im normalen Betriebsprüfungsverfahren zu stellen sind. Eine strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige ist bei einer Prüfung im Sinn des § 99 Abs. 2 FinStrG jedenfalls ausgeschlossen.

Keine Abgabennachsicht mangels persönlicher und sachlicher Unbilligkeit

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können auf Antrag des Abgabepflichtigen fällige Abgabenschuldigkeiten ganz oder zum Teil nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falls unbillig wäre, wobei diese sowohl persönlicher als auch sachlicher Natur sein kann.

Persönliche Unbilligkeit liegt vor, wenn die Abgabeneinhebung die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährden würde. Sachliche Unbilligkeit ist gegeben, wenn bei Anwendung des Gesetzes im Einzelfall ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis eintreten würde, es also zu einer anormalen Belastungswirkung kommen würde. Entspricht die Auswirkung jedoch der allgemeinen Rechtslage, liegt keine sachliche Unbilligkeit vor.

Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber. Bezieht der Berufungswerber monatliche Pensionseinkünfte von ca. 3.300 Euro, so liegt dieser Betrag, auch bei einem Alleinverdiener, der für drei Kinder zu sorgen hat, wesentlich über den notwendigen Lebenshaltungskosten unselbständig Erwerbstätiger und auch über dem vom Gesetzgeber normierten Existenzminimum.

Der Berufungswerber besitzt darüber hinaus ein Wohnhaus und eine Eigentumswohnung, sodass er keine Mietaufwendungen zu tragen hat. Er hat jedoch einen Hypothekarkredit in monatlichen Raten von 1.300 Euro abzustatten. Eine Differenzierung zwischen Abgabenschulden und Bankverbindlichkeiten ist jedoch ausgeschlossen, da dies zu einer einseitigen Ungleichbehandlung von Gläubigern zulasten des Staates führen würde. Eine Beeinträchtigung der Lebensverhältnisse durch die monatlichen Ratenzahlungen an die Abgabenbehörde ist jedoch nicht ausreichend, um die vom Gesetzgeber geforderte (persönliche) Unbilligkeit zu belegen, weshalb die Abgabennachsicht nicht zu gewähren ist (→ UFS 11. 11. 2009, RV/0436-K/08).

