

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Feldkirch 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Dr. Gerald Daniaux, den Richter Mag. Armin Treichl und die fachkundigen Laienrichtern Mag. Patricia Kathan-Simma und Mag. Norbert Metzler in der Finanzstrafsache gegen x , vertreten durch BF-Consulting, Wirtschaftsprüfungs-GmbH, 1070 Wien, Mariahilfer Straße 32, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 3. August 2015 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Feldkirch als Organ des Finanzamtes Bregenz als Finanzstrafbehörde vom 29. Mai 2015 , Strafnummer b, in der Sitzung am 29. September 2016 in Abwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, jedoch in Anwesenheit des Amtsbeauftragten HR Dr. Walter Blenk sowie im Beisein der Schriftführerin Jennifer Reinher nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde des Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und das im Übrigen unverändert bleibende Erkenntnis des Spruchsenates dahingehend abgeändert, dass die über c gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG zu verhängende Geldstrafe auf

€ 21.600,00

(in Worten: Euro einundzwanzigtausendsechshundert)

und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit auszusprechende Ersatzfreiheitsstrafe auf

4 (vier) Wochen

verringert wird.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG werden die zu ersetzenden Kosten des Finanzstrafverfahrens mit € 500,00 bestimmt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit dem angefochtenen Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Feldkirch als Organ des Finanzamtes Bregenz als Finanzstrafbehörde vom 29. Mai 2015, StrNr. d, wurde c für schuldig erkannt, im Amtsbereich des Finanzamtes Bregenz als Abgabepflichtiger (Einzelunternehmer) in den Jahren 2009 bis 2012 vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Einreichung unrichtiger Einkommensteuererklärungen 2007 bis 2010 und unrichtiger Umsatzsteuererklärungen 2008 bis 2009, wobei zu Unrecht Garantierückstellungen für 2007 bis 2010 aufwandswirksam gelten gemacht (Tz 11 des Betriebsprüfungsberichtes vom 4.2.2014), nicht nachvollziehbare Erlöskorrekturen für 2008 und 2009 vorgenommen (Tz 15 des BP-Berichtes vom 4.2.2014) sowie für das Jahr 2008 nicht aufgeklärte Privateinlagen, welche als nicht erklärte Erlöse zu werten waren, getätigt wurden (Tz 16 des BP-Berichtes vom 4.2.2014), für die Jahre 2007 - 2010 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von € 67.794,49 (2007: € 835,00 + 2008: € 54.054,31 + 2009: € 11.705,18 + 2010: € 1.200,00) und für die Jahre 2008-2009 eine Verkürzung in Höhe von € 23.494,00 (2008: € 15.969,46 + 2009: € 7.723,54) bewirkt und hiermit die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben, weswegen über ihn gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG in Anwendung des § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 27.000,00 und für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 5 Wochen verhängt wurde. Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit € 500,00 bestimmt.

Begründet wurde diese Entscheidung im Wesentlichen damit, dass es bei den beiden vorangegangenen Betriebsprüfungen (betreffend die Jahre 2000-2001 und 2002 bis 2004) jeweils zu Prüfungsverzögerungen und zu hohen Nachforderungen gekommen sei, wobei jeweils Finanzstrafverfahren eingeleitet worden seien. Auch die gegenständliche Außenprüfung, welche die Umsatz- und Einkommensteuer 2007 bis 2010 umfasst habe, sei bereits im Jahr 2011 (hinsichtlich 2007 bis 2009) begonnen und seitens der steuerlichen Vertreterin aber permanent verzögert worden. Die Unzulänglichkeiten der Buchführung seien gleich wie bei den Vorprüfungen zu Tage getreten, die Garantierückstellungen seien nicht anerkannt worden. Die Bildung einer pauschalen Rückstellung wie sie in den Jahren 2007 bis 2010 erfolgt sei sei unzulässig, demzufolge die Gewinne aus diesem Titel entsprechend (2007: € 1.670,00, 2008: € 870,00, 2009: € 6.210,00, 2010: € 2.400,00) zu erhöhen gewesen seien. Ebenfalls seien in den Jahren 2008 und 2009 zahlreiche Ausbuchungen über Erlöskonten vorgenommen worden, welche nicht nachvollzogen und deshalb nicht anerkannt werden hätten können. Die Gewinne seien daher um € 79.134,16 (2008)

bzw. € 49.097,18 (2009) und die 20%igen Umsätze um € 51.513,99 (2008) bzw. € 37.617,71 (2009) erhöht worden. Auch sei per 31.12.2008 eine Privateinlage über € 15.000,00 gebucht worden, ohne Beleg im Kassaordner. Auch sei am selben Tag eine Umbuchung in Höhe von € 19.000,00, bezeichnet als "Eigenerlag" getätigt worden. Aus der Buchhaltung und den vorgelegten Belegen hätten die vorgenommenen Buchungen nicht nachvollzogen werden können, weshalb diese als Erlöse zu erfassen gewesen seien. Im dagegen erhobenen abgabenrechtlichen Rechtsmittelverfahren habe der Beschuldigte, nachdem der Prüfer die längste Zeit hingehalten worden sei, nur lose Hüllen vorgebracht, die nur eine substanzlose Bestreitung der Feststellungen und Urgenzen des Prüfers enthalten hätten. Diese Methode, die der Beschuldigte bereits in den beiden vorherigen Betriebsprüfungen an den Tag gelegt habe, sowie im vorigen Finanzstrafverfahren, scheine System zu haben. Unzulässige Garantierückstellungen und nicht nachgewiesene Erlösstornierungen seien bereits in der Vorprüfung beanstandet worden. Dies lasse nur den Schluss zu, dass mit Wissen und Wollen unzulässige Aufwände geltend gemacht und Erlöse ausgebucht worden seien, mit dem Ziel, die ausgewiesenen stattlichen Gewinne und damit die Steuerlast zu vermindern. Gleiches gelte für die angeblichen Privateinlagen, ein Geldfluss aus dem Privatbereich des Beschuldigten habe nicht nachgewiesen werden können. Der Beschuldigte habe daher wissentlich und willentlich eine Verkürzung an Einkommensteuer und Umsatzsteuer in dem im Spruch genannten Umfang bewirkt. Nachdem der Beschuldigte bereits wegen eines Fahrlässigkeitsdeliktes verurteilt worden sei, habe ihm klar sein müssen, dass ihn steuerrechtliche Verpflichtungen treffen würden, deren Verletzung in einem Finanzstrafverfahren münden würde. Da sich am diesbezüglichen Gebaren des Beschuldigten überhaupt nichts geändert habe, könne ihm nunmehr als zumindest vorsätzlich ausgelegt werden. Bei der Strafbemessung sei dem Beschuldigten die teilweise Schadensgutmachung als mildernd, als erschwerend hingegen die einschlägige Vorstrafenbelastung, die in einer Geldstrafe in Höhe von € 3.000,00 wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung gemündet habe, und die wiederholte Begehung über längere Zeiträume hinweg, anzurechnen.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerecht erhobene Beschwerde vom 3. August 2015, in welcher im Wesentliche vorgebracht wurde, dass in den Jahren ab 1997 die Kundenkonten nicht laufend bearbeitet und daher aus verschiedenen Gründen offene Kundenforderungen ausgewiesen worden seien. Es würde sich dabei um Doppelbuchungen, Einbuchung von Pro-Forma-Rechnungen, strittige Forderungen wegen Qualitätsmängeln und offene Rechnungen handeln, die nicht gemahnt worden und inzwischen verjährt seien. Im Zuge des Finanzstrafverfahrens, das auf die Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2004 bis 2006 gefolgt sei, habe ein Großteil dieser Ausbuchungen und Berichtigungen dokumentiert werden können, sodass sich die Finanzstrafe auf € 3.000,00 reduziert habe. Bei den Ausbuchungen habe es sich um Berichtigungen der Kundenkonten gehandelt, es habe sich damals nach einem langen Verfahren schließlich herausgestellt, dass die Ausbuchungen zum überwiegenden Teil gerechtfertigt gewesen seien. Mangelhaft sei vor allem die Dokumentation der Ausbuchungen zum Zeitpunkt

des Ausbuchens gewesen. Schon bei Beginn der neuerlichen Betriebsprüfung, die den Zeitraum 2007 bis 2010 umfasst habe, sei für den Beschuldigten zu erwarten gewesen, dass die Ausbuchungen wieder Thema sein würden. Es seien in Folge der vorangegangenen Betriebsprüfung Bemühungen erfolgt, die Dokumentation zu verbessern, aber auch die restlichen Probleme in den Kundenzonen zu bereinigen. Es seien daher in den Jahren 2008 und 2009 Ausbuchungen aus offenen Kundenforderungen vorgenommen worden, um die Kundenkonten endgültig zu bereinigen. Teilweise habe es sich um Proforma-Rechnungen für Zollzwecke gehandelt, die versehentlich eingebucht und im Jahr 2008 wieder storniert worden seien. Die Probleme, die zu den Ausbuchungen in den Jahren 2008 und 2009 geführt hätten, seien in einem Zeitraum entstanden, der vor der Beendigung der Betriebsprüfung über die Jahre 2004 und 2006 gelegen sei. Es könne daher dem Beschuldigten nicht unterstellt werden, dass eine Systematik in seiner Vorgangsweise gelegen sei und dass er durch diese Ausbuchungen vorsätzlich Abgaben hinterziehen habe wollen. Da es sich bei diesen Ausbuchungen überwiegend um Rechnungen gehandelt habe, die korrekterweise nicht hätten eingebucht werden dürfen, sei keine Abgabenverkürzung entstanden. Die Korrekturbuchungen hätten das Ziel gehabt, die Kundenkonten auf den korrekten Stand zu bringen, es könne ein Vorsatz der Abgabenhinterziehung könne nicht unterstellt werden. Grundsätzlich seien die Unterlagen zu den Kundenkonten in der Belegsammlung enthalten gewesen, die dem Prüfer zur Verfügung gestanden seien, der überwiegende Teil der Ausbuchungen sei anhand der Belege nachzuvollziehen. Durch die Betriebsprüfung seien diese Buchungen pauschal nicht anerkannt worden, ohne die Nichtanerkennung im Detail zu begründen. Die Betriebsprüfung habe weiters Privateinlagen als Umsatzerlöse angesetzt. Da es sich um die Einlage privater Gelder gehandelt habe, seien diese als Privateinlagen auszuweisen. Dem Beschuldigten sei inzwischen klar, dass die Dokumentation der Ausbuchungen in der Vergangenheit nicht ausreichend gewesen sei. Dennoch sei klar zu erkennen, dass es sich um Korrekturbuchungen handle, die zu keiner Verkürzung der tatsächlichen Erlöse und damit zu keiner Abgabenverkürzung geführt habe, weshalb eine vorsätzliche Abgabenverkürzung nicht angenommen werden könne. Es werde daher der Antrag gestellt, das Erkenntnis aufzuheben oder in eventu den Strafbetrag herabzusetzen, da einerseits der Vorsatz der Abgabenhinterziehung nicht gegeben sei und andererseits keine Verkürzung von Abgaben im inkriminierten Umfang entstanden sei. Vielmehr habe der Beschuldigte, wenn er beispielsweise Pro-Forma-Rechnungen erlöswirksam eingebucht habe, mehr an Abgaben bezahlt als er bei korrekter Verbuchung hätte bezahlen müssen. In der mündlichen Senatsverhandlung hat - in Abwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, die Ladungen sind ordnungsgemäß ausgewiesen - eine ausführliche Erörterung der Sach- und Rechtslage stattgefunden.

Eine Beschwerde des Amtsbeauftragten liegt nicht vor.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsmäßig erfolgen. Gemäß Abs. 2 leg. cit. dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen und für die Festsetzung der Abgaben bilden.

Die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wird somit durch Unterlassung der Bekanntgabe maßgeblicher Umstände wie durch unrichtige oder unvollständige Bekanntgabe verletzt.

Den vorgelegten Akten ist folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Im Zuge einer beim Beschuldigten/Beschwerdeführer (Bf.), welcher in e das Gewerbe eines f betreibt, hinsichtlich der Jahre 2007 bis 2010 durchgeführten Außenprüfung durch das Finanzamt Bregenz, welcher Prüfungsbeginn bereits im Jahre 2011 erfolgte, wurden die Feststellungen der Betriebsprüfung im Bericht vom 4. Februar 2014 in Textziffer 11 (Garantierückstellungen 2007 bis 2010), Textziffer 15 (Erlöskonten 2008 und 2009) und Textziffer 16 (Unklare Privateinlagen) in dem angefochtenen Erkenntnis als finanzstrafrechtlich relevant erachtet bzw. als steuerliche Malversation erfasst.

Im Einzelnen lauten die Feststellungen der o.a. Betriebsprüfung wie folgt:

Tz 11: Garantierückstellungen 2007 bis 2010:

Über das Konto Wareneinkauf wurde im Jahr 2007 eine Rückstellung in Höhe von € 16.920,00, 2008 € 17.790,00, 2009 € 24.000,00 und 2010 € 26.400,00 dotiert. Gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 ist die Bildung von Rückstellungen für gewisse Verbindlichkeiten nur zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können (d.h. ein "Schaden" bis zum Bilanzstichtag tatsächlich entstanden ist; keine bloße Vermutung), nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Die bloße Möglichkeit der Inanspruchnahme reicht somit nicht aus. Der Abgabepflichtige muss vielmehr ausdrücklich mit einer Inanspruchnahme konfrontiert werden (zB schriftliche Inanspruchnahme einer Gewährleistungs- oder Garantieverpflichtung). Die Bildung einer pauschalen Garantierückstellung erforderlichen Voraussetzungen wurden bis jetzt nicht nachgewiesen, entsprechende Unterlagen wurden bis jetzt nicht vorgelegt. Im Jahr 2004 wurde lt. Vorprüfung die Rückstellung für Garantien mit € 15.400 ertragswirksam aufgelöst. Handelsrechtlich wurde die Rückstellung weitergeführt, sodass die steuerlichen Gewinnrückstellungen im Prüfungszeitraum 2007 bis 2010 in der Folge von den handelsrechtlichen Gewinnrückstellungen abweichen. Die steuerlichen Aufwandsbuchungen 2007 bis 2010 bezüglich Garantierückstellungen sind wie folgt zu berichtigen: Gewinn + (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) 2007: € 1.670,00, 2008: € 870,00, 2009: € 6.210,00, 2010: € 2.400,00.

Tz 15: Erlöskonten 2008 und 2009:

In den Jahren 2008 und 2009 wurden jeweils per 31.12. zahlreiche "Ausbuchungen" über die Konten "4000 Handelserlöse 0%", "4001 Erlöse i.g. Lieferungen" und "4020 Handelserlöse 20%" vorgenommen. Aus der Buchhaltung und den vorgelegten Belegen konnten die vorgenommenen Buchungen nicht nachvollzogen werden. Den zahlreichen Aufforderungen, die diese Abschlussbuchungen zugrunde liegenden Sachverhalte und deren betragsmäßige Ermittlung aufzuklären und nachweisen, ist der Abgabepflichtige bzw. sein steuerlicher Vertreter nicht nachgekommen. Die vorgenommenen Ausbuchungen werden daher nicht anerkannt, was im Jahr 2008 zu einem Gewinn + von € 79.134,16, für das Jahr 2009 zu einem Gewinn + von € 49.097,18, davon mit 20 % der Umsatzsteuer 2008 € 51.513,99, 2009: € 37.617,71 zu unterziehen, ergibt für 2008 eine Umsatzsteuerzahllast von € 15.969,46 und 2009 von € 7.523,54.

Tz 16: Unklare Privateinlagen:

Am 31.12.2008 wurde eine Privateinlage über € 15.000,00 gebucht. Es ist kein Beleg über die Privateinlage im Kassaordner. Mit dieser Buchung wurde das Kassaminus in Höhe von € -14.780,12 ausgeglichen. Am 31.12.2008 wurde die Umbuchung "UB 124" in Höhe von € 19.000,00 bezeichnet als "Eigenerlag" getätigt. Aus der Buchhaltung und den vorgelegten Belegen konnten die vorgenommenen Buchungen nicht nachvollzogen werden. Den zahlreichen Aufforderungen, die diesen Abschlussbuchungen zugrunde liegenden Geldflüsse nachweisen, ist der Abgabepflichtige bzw. sein steuerlicher Vertreter nicht nachgekommen. Die vorgenommenen als Privateinlage bezeichneten Buchungen sind daher als Erlöse wie folgt zu erfassen: + Umsatz 20 %/Gewinn € 28.333,33.

Der Bf. hat hinsichtlich der Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2007 bis 2010 auch eine abgabenrechtliche Beschwerde eingebracht, welche mit Beschwerdeentscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom h, g, als verspätet zurückgewiesen wurde. Hierzu ist anzumerken, dass der Bf. im Rechtsmittelverfahren lediglich eine Bestreitung der Feststellungen und Urgenzen des Betriebsprüfers tätigte, Sachbeweise wurden keine vorgelegt.

Zur objektiven Tatseite:

Der objektive Tatbestand ist für das Bundesfinanzgericht durch die abgabenrechtlichen Feststellungen bzw. die sich daraus ergebenden finanzstrafrechtlich erfassten Abgabenverkürzungen der Betriebsprüfung verifiziert, und sieht das BFG keine Veranlassung diese Feststellungen in Zweifel zu ziehen. Es wurden vom Bf. bzw. seiner steuerlichen Vertretung trotz entsprechender mehrfacher Aufforderungen sowie Fristverlängerungen durch die Abgabenbehörde und auch im Verlauf des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens keine Gegenbeweismittel bzw. schlüssigen Unterlagen beigebracht, welche die Feststellungen der Betriebsprüfung widerlegten. Hierzu wird vom BFG ausdrücklich betont, dass es jeder allgemeinen Lebenserfahrung, gerade auch aufgrund des steuerlichen und finanzstrafrechtlichen Vorlebens des Bf., er

wusste also von vornherein ob der Folgen seines steuerlichen Verhaltens, widerspricht, dass ein Abgabepflichtiger bei einer von der Finanzbehörde ermittelten Steuerschuld von rd. € 90.000,00 bei tatsächlichen unrichtigen Feststellungen der Betriebsprüfung bzw. wegen der daraus resultierenden Steuerschuld nicht alles was in seinen Kräften steht unternimmt, um der Behörde mit Belegen, Aufzeichnungen etc. nachzuweisen, dass diese Feststellungen nicht der Realität entsprechen. Dass der Bf. hier nichts konkretes bzw. für die Behörde nachvollziehbares, es wäre diesbezüglich auch mehr als genügend Zeit für das gegenständliche Finanzstrafverfahren vorhanden gewesen, beigebracht hat, untermauert in aller Deutlichkeit die Richtigkeit der Höhe der Abgabenvorschreibungen bzw. die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich unzulässiger Deklaration von Aufwänden, Erlösausbuchungen und Privateinlagen in den gegenständlichen Steuererklärungen.

Zur subjektiven Tatseite:

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 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Für die Verwirklichung eines Vorsatzdelikts ist erforderlich, dass der Abgabepflichtige gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernsthaft für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht.

Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 30.10.2003, 99/15/0098 und VwGH 23.6.1992, 92/14/0036). Dabei genügt es - nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt

(vgl. VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; VwGH 19.2.2002, 98/14/0213 und VwGH 9.9.2004, 99/15/0250). Die Abgabenbehörde muss, wenn eine Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand der Tatsache nicht "im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Das Bundesfinanzgericht stellt hierzu fest:

Beim Bf. handelt es sich um einen erfahrenen Geschäftsmann und Unternehmer, der zweifellos seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen kannte bzw. kennt und wird dieser Umstand auch nicht bestritten. Auch durch die im Zuge der vorangegangenen Betriebsprüfungen eingeleiteten bzw. abgeschlossenen Strafverfahren war ihm bekannt, dass seine abgabenrechtliche Verhalten gegenüber dem Finanzamt pönalisiert ist bzw. finanzstrafrechtlich verfolgt wird, es sich also nicht nur um unterschiedliche steuerrechtliche Auffassungen zwischen Abgabenbehörde und Steuerpflichtigen handelte. Dies ergibt sich zwingend aus den vorherigen Prüfungen, BP-Bericht vom 24. März 2004, umfassend Umsatz- und Einkommensteuer 2000 bis 2001, mündend in der Strafverfügung vom 22. Dezember 2004 wegen des Finanzvergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG. Im BP-Bericht vom 30. August 2007, die Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2002-2004 umfassend, werden u.a. in Tz 09 die "Erlöskonten 2002 und 2003" aufgegriffen und zu den vorgenommenen Ausbuchungen erläutert, dass diese aus den vorgelegten Belegen und Buchungen nicht nachvollzogen werden könnten. Trotz Aufforderung sei kein diesbezüglicher Nachweis erfolgt, weshalb sie nicht anerkannt werden hätten können. In Tz 11 "Garantierückstellung" für 2003 und 2004 wurde vom Betriebsprüfer ebenfalls bemängelt, dass die Bildung einer pauschalen GR nicht zulässig sei, die für die Anerkennung der vom Bf. dotierten GR erforderlichen Voraussetzungen seien nicht nachgewiesen worden, entsprechende Unterlagen nicht vorgelegt. Diese Feststellungen haben u.a. zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens am 21. April 2008 wegen Verdachtes der Begehung eines - vorsätzlichen - Finanzvergehens nach § 33 Abs. 1 FinStrG geführt, schließlich zu einer Verurteilung wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG durch den Spruchsenat, anschließend zu einer Bestätigung der Begehung dieses Deliktes durch den Unabhängigen Finanzsenat als Finanzstrafbehörde II. Instanz am 15. März 2011, wobei der Bf. zwischenzeitlich im Abgabenverfahren für die damals verfahrensgegenständlichen Jahre teilweise Nachweise erbrachte, die die Summe des strafbestimmenden Wertbetrages bzw. die Höhe des vorgeworfenen Abgabenverkürzung gesenkt hat.

All diese aus den o.a. Betriebsprüfungen resultierenden abgabenrechtlichen und finanzstrafrechtlichen Verfahren haben den Bf. aber nicht dazu angehalten, korrekte Steuererklärungen für die Jahre 2007 bis 2010 einzubringen.

Dem Bf. war daher bereits bei Abgabe der Steuererklärungen für 2007 bis 2010, die Einbringung dieser Erklärungen erfolgte erst in den Jahren 2009 bis 2012, bewusst, dass diese teilweise nicht korrekt waren und von der Abgabenbehörde bei Überprüfung nicht anerkannt werden, da Nachweise bzw. eben die Voraussetzungen für die steuerrechtliche Anerkennung der behaupteten Ausbuchungen und Garantierückstellungen sowie die

Privateinlagen fehlten. Es ist auch jeder Lebenserfahrung widersprechend, dass ein gestandener und erfahrener Handwerker wie der Bf. etwa ohne jede Mahnungen, Zahlungsaufforderungen, Gerichtsklagen etc. einfach Kundenforderungen ausbucht, wäre dies doch u.U. existenzgefährdend. Keine Rolle spielt es dabei, ob er für den Zeitraum 2002 bis 2004 schließlich doch noch Nachweise beigebracht bzw. sich mit der Behörde abgabenrechtlich teilweise geeinigt hat, welche eine Reduktion des verkürzten Abgabebetrages zur Folge hatte. Dies ist keinerlei Nachweis von korrekten Steuererklärungen hinsichtlich der ihm vorgeworfenen Malversationen im gegenständlichen Verfahren. Es wird hier nochmals ausdrücklich betont, dass es gerade aufgrund der Beanstandungen bei den angeführten Betriebsprüfungen und den anschließenden Finanzstrafverfahren, eines abgeschlossen, das andere bereits vor Eingabe der verfahrensgegenständlichen Erklärungen wegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung eingeleitet, es bei tatsächlichem Vorliegen der vom Bf. erklärten Steuersachverhalte es wohl für jeden Steuerpflichtigen eine Selbstverständlichkeit gewesen wäre, die Nachweise entsprechend aufzubereiten bzw. bereit zu halten, um die drohenden schwerwiegenden abgaben- und finanzstrafrechtlichen Konsequenzen hintanzuhalten. Dies hat der Bf. jedoch sowohl im Abgaben- als auch im Finanzstrafverfahren unterlassen, wobei ihm hierfür durch die jahrelangen Verfahren ausreichend Zeit eingeräumt worden ist, weil eben solche Nachweise, welche ein korrektes steuerliches Vorgehen belegt hätten, von ihm nicht erbringbar waren. Es wird dem Bf. daher vom Bundesfinanzgericht bedenkenlos unterstellt, dass er mit zumindest bedingtem Vorsatz die ihm für diesen Zeitraum laut Spruch vorgeworfenen Abgabenverkürzungen laut Spruch bewirkt hat.

Zur Strafbemessung:

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist die Grundlage für die Bemessung der Geldstrafe die Schuld des Täters.

Gemäß § 23 Abs. 2 und 3 FinStrG sind bei der Ausmessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen, wobei darauf Bedacht zu nehmen ist, ob die Verkürzung endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Zusätzlich sind die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters berücksichtigen.

Gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG hat bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung wie hier sich nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe zu erfolgen. Die Bemessung einer diesen Betrag unterschreitenden Geldstrafe aus besonderen Gründen ist zulässig, wenn die Ahndung der Finanzvergehen nicht dem Gericht obliegt.

Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG werden gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG mit Geldstrafen bis zum Zweifachen der verkürzten Abgaben geahndet.

Dabei ist nach § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine einheitliche Geldstrafe auszusprechen, die nach der Summe dieser Strafdrohungen zu berechnen ist.

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafraum, innerhalb dessen die konkrete Geldstrafe auszumessen ist, beträgt daher € 91.288,49 X 2 = € 182.576,98.

Hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und wäre von einer durchschnittlichen wirtschaftlichen Situation des Beschuldigten - wie hier gegeben - auszugehen gewesen, wäre mit einem Abschlag von einem Drittel der Strafdrohung vorzugehen, wäre also eine Geldstrafe von gerundet € 120.000,00 zu verhängen gewesen.

Im gegenständlichen Fall ist als mildernd der zusätzliche Umstand (neue Aspekt) der vollständigen Schadensgutmachung bei der Strafbemessung zu berücksichtigen. Ein Tatsachengeständnis liegt nicht vor, da die subjektive Tatseite vollinhaltlich bestritten wurde. Als erschwerend sind aber zu bedenken die wiederholte Deliktsbegehung über einen langen Zeitraum von 4 Jahren hinweg. Zudem ist erschwerend die - wenn auch "nur" fahrlässige einschlägige Vorstrafenbelastung.

In Abwägung dieser Aspekte wäre solcherart im gegenständlichen Fall - trotz der erforderlichen Generalprävention - in Anbetracht der überwiegenden mildernden Umstände eine gewichtige Verringerung der Geldstrafe auf rd. die Hälfte der zwei Drittel, also € 80.000,00, im Endeffekt als ein Drittel des Strafraums, angebracht gewesen, welche sich als tat- und schuldangemessen erwiesen hätte.

Die vom Spruchsenat verhängte Geldstrafe hat aber ohnehin lediglich € 27.000,00, das sind rd. 15 % des angedrohten Strafraums, betragen.

Mangels einer Beschwerde des Amtsbeauftragten ist das Gericht an das Verböserungsverbot im Sinne des § 161 Abs.3 FinStrG gebunden.

Das Bundesfinanzgericht hat jedoch als zusätzlichen Milderungsgrund die zwischenzeitlich erfolgte vollständige Schadensgutmachung zu berücksichtigen, weshalb von der vom Spruchsenat verhängten Geldstrafe ein Abschlag von 20 % vorgenommen wird, womit die Geldstrafe schließlich € 21.600,00 beträgt.

Eine weitere Verringerung der Geldstrafe ist dem Senat insbesondere in Anbetracht der zu beachtenden General-, aber auch Spezialprävention jedoch verwehrt.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, welche im Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Die vom Spruchsenat verhängte Ersatzfreiheitsstrafe hat aber ohnehin nur 5 Wochen betragen und ist die Ersatzfreiheitsstrafe entsprechend der Herabsetzung der Geldstrafe um 20 % auf 4 Wochen zu reduzieren.

Wiederum ist dem Senat aufgrund des Verböserungsverbotes eine Erhöhung versagt.

Die (weitere) Strafzumessungsvorschrift des § 23 Abs. 4 FinStrFG idF BGBl I 2010/2014 (FinStrG aF; vgl. dazu § 4 Abs. 2 FinStrG) sieht bei wertabhängigen Geldstrafandrohungen ein Unterschreiten eines Zehntels des angedrohten Betrages nur bei besonderen Gründen

und damit, für den nur bei beträchtlichen Überwiegen der Milderungsgründe und einem gleichzeitigen Fehlen jedweder spezialpräventiver Straferfordernisse nicht vorliegenden, eine derartige außerordentliche Strafmilderung überhaupt zulassenden Regelfall (vgl. Tannert, FinStrG, 9. Auflage, § 23, Anm 8), eine sogenannte "Mindestgeldstrafe vor.

Bedenkt man, dass im gegenständlichen Fall der gesetzliche Strafraum bei € 182.576,98 und die im § 23 Abs. 4 FinStrG normierte Mindestgeldstrafe bei € 18.257,69 liegt, so wird überdeutlich, dass den festgestellten Milderungsgründen durch Verhängung einer Geldstrafe in Höhe von € 21.600, 00 im untersten Bereich des Strafraums Rechnung getragen wurde, die erschwerenden Gründe aber unberücksichtigt blieben.

Besondere Gründe im Sinne des § 23 Abs. 4 FinStrG, welche eine Herabsetzung der Geldstrafe unter die gesetzliche Mindeststrafe gerechtfertigt hätten, liegen nach überzeugter Ansicht des Senates nicht vor und wurden auch nicht genannt. Insbesondere ist dem Bf. kein geringer Grad des Verschuldens zu attestieren und stellt der Senat fest, dass allein schon aus dem Umstand, dass der Bf. 4 Jahre hintereinander (vorsätzliche) Abgabenhinterziehungen begangen hat, neben generalpräventiven Gründen auch ganz massiv spezialpräventive Gründe bzw. Erfordernisse dafür sprechen, dass der Beschuldigte durch eine - ohnehin durch das Verböserungsverbot stark eingeschränkte - spürbare Geldstrafe von der Begehung weiterer einschlägiger Finanzvergehen abgehalten wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Kostenentscheidung

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist in diesem Erkenntnis von der ständigen Rechtsprechung des VwGH nicht abgewichen. Denn das Bundesfinanzgericht hat in Umsetzung der höchstgerichtlichen Judikatur zu dem Erfordernis des Vorliegens des Vorsatzes erkannt und berücksichtigt, dass die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraussetzt, das Vorliegen der maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände darzulegen ist und dabei vor allem

in Rechnung zu stellen ist, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht, und dass vorsätzliches Handeln nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang beruht, aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen ist, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (VwGH vom 24.01.2013, 2011/16/0156).

Feldkirch, am 29. September 2016