

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Salzburg 2 des Bundesfinanzgerichtes hat durch die Richter Dr. Richard Tannert als Vorsitzenden und Mag. Peter Meister als Berichterstatter und die fachkundigen Laienrichter Mag. Gottfried Warter und Dr. Brigitte Lüftenegger als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen A, geb. xxxx, Facharzt für Neurochirurgie, whft. XXX, vertreten durch Dr. Christian Lothar Bernstorf, Steuerberater, Johannes-Filzer-Straße 30, 5020 Salzburg, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Amtsbeauftragten vom 20. April 2017 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde vom 21. Februar 2017, Strafnr. (StrNr.) 091/2015/00635-001, in der Sitzung am 9. Oktober 2019 nach in Abwesenheit des Beschuldigten, jedoch in Anwesenheit seines Verteidigers und des Amtsbeauftragten Hofrat Dr. Josef Inwinkl sowie im Beisein der Schriftführerin Sabine Hasenöhl durchgeführter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde des Amtsbeauftragten wird teilweise Folge gegeben und das Erkenntnis des Spruchsenates mit Ausnahme des Einstellungsteiles dahingehend abgeändert, dass es zu lauten hat wie folgt:

1. A ist schuldig, er hat im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Abgabepflichtiger im Jahre 2013 vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend das Veranlagungsjahr 2012 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von € 35.728,00 bewirkt, indem er gegenüber seinem Steuerberater bei der Erstellung seines steuerlichen Rechenwerkes und der Einkommensteuererklärung zwei Honorarnoten im Ausmaß von € 71.860,30 verheimlicht hat, weshalb in weiterer Folge die Einkommensteuer in angegebener Höhe zu niedrig bescheidmäßig vorgeschrieben worden ist, und hiedurch eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen, weshalb über ihn gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

€ 15.000,00

(in Worten: Euro fünfzehntausend)

und gemäß § 20 FinStrG eine **Ersatzfreiheitsstrafe** in Höhe von

vier Wochen

verhängt werden.

Zusätzlich wird ihm der Ersatz der pauschalen Verfahrenskosten nach § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG in Höhe von € 500,00 und der allfälligen Kosten eines Strafvollzuges auferlegt, welche gegebenenfalls mit gesondertem Bescheid der Finanzstrafbehörde festgesetzt werden würden.

2. Das zu StrNr. 091/2015/00635-001 gegen A überdies noch anhängige Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes, er habe auch betreffend die Veranlagungsjahre 2011 und 2013 Hinterziehungen an Einkommensteuer nach § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten, weil er Ordinationserlöse im Ausmaß von € 2.150,00 (2011) und € 2.125,00 (2013) verheimlicht habe, wird im Zweifel zugunsten des Beschuldigten gemäß § 136 Abs. 1 FinStrG eingestellt.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde des Amtsbeauftragten als unbegründet abgewiesen.

III. Gegen diese Entscheidung ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ dieses Finanzamtes als Finanzstrafbehörde vom 21. Februar 2017, StrNr. 091/2015/00635-001, ist A der grob fahrlässigen Verkürzung von Einkommensteuer in Höhe von € 37.411,84 (2011: € 1.069,00 + 2012: € 35.728,00 + € 614,84) nach § 34 Abs. 1 FinStrG [idFd BGBl I 2015/118) schuldig gesprochen worden, weil er im Amtsbereich des genannten Finanzamtes grob fahrlässig unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 2011 bis 2013 unrichtige Steuererklärungen eingereicht habe [, in welchen bestimmte Honorarerlöse nicht erfasst waren,] weshalb die Abgaben entsprechend zu niedrig festgesetzt wurden, und ihm gemäß § 34 Abs. 3 [iVm § 21 Abs. 1 und 2] FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 4.000,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in Höhe von einer Woche auferlegt worden. Zusätzlich sind ihm gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschale Verfahrenskosten in Höhe von € 400,00 vorgeschrieben worden.

Hinsichtlich eines in der Einkommensteuererklärung für 2013 ebenfalls nicht erfasst gewesen Honorarerlösanteiles und einer damit verbundenen Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von € 1.036,16 wurde das gegen den Beschuldigten unter der StrNr. 091/2015/00635-001 anhängige Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG hingegen [im Zweifel] gemäß § 136 [Abs. 1] FinStrG eingestellt.

Seiner Entscheidung legte der Spruchsenat folgende Feststellungen zugrunde (Finanzstrafakt Bl. 77 ff):

A wurde am xxxx in Salzburg geboren. Er habe keine Sorgepflichten und ist österreichischer Staatsbürger. Als selbständig tätiger Facharzt für Neurochirurgie und Intensivstation verfüge er über ein jährliches Bruttoeinkommen in Höhe von ca. € 300.000,00. Das Strafregister weise keine Eintragung auf.

Der Beschuldigte sei seit vielen Jahren als Facharzt für Neurochirurgie tätig und führe [seine Operationen im Privatkrankenhaus BBB durch, zu Beginn auf nichtselbständiger Basis und danach als selbständiger Chirurg. Das Krankenhaus stelle die Operationsräume, Personal und alle Voraussetzungen für die Operationen zur Verfügung und verrechne diese mit der Leistung des Chirurgen. Die Abrechnung erfolge monatlich. Daneben betreibe A auch] Ordinationen an der Anschrift XXA (Arbeitsbogen, Allgemeines) und XXC (Rechtfertigung des Beschuldigten, Finanzstrafakt Bl. 52)]. Er werde auch seit Beginn der selbständigen Tätigkeit steuerlich vertreten.

[Ab 30. April 2015, Prüfungsbericht vom] 16. September 2015 sei bei ihm eine Betriebsprüfung über die Zeiträume 2011 bis 2013 durchgeführt worden. [Dabei habe sich folgender Sachverhalt ergeben:]

2011: In den ersten Monaten des Jahres 2011 seien die Honorarnoten von den Patienten [an der Privatordination in der XXA] ausschließlich bar beglichen worden. Erst mit September 2011 sei ein Bankkonto dafür eingerichtet worden. Im Zuge einer Vorbesprechung zur Betriebsprüfung habe der Beschuldigte eine Aufstellung zu den Erlösen aus Privatordination des Jahres 2011 vorgelegt, die von den laut Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung erklärten Erlösen abwich. Laut Angaben des Beschuldigten beziehen sich die Datumsangaben auf das Datum der Ordination, die zugehörigen Überweisungen seien daher zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt, möglicherweise erst im Folgejahr. Es konnten jedoch keine Erlöseingänge und Erlösbuchungen daraus im Jahr 2012 festgestellt werden, weshalb die nicht geklärte Differenz laut Betriebsprüfung als Erlöserhöhung 2011 in Höhe von € 2.150,00 zu erfassen sei (Prüfungsbericht Tz. 2b, Finanzstrafakt Bl. 4 f).

[Für das Veranlagungsjahr] 2011 sei es daher aufgrund dieser nicht erklärten Erlöse aus der [Privatordination] zu einer Steuernachforderung in Höhe von € 1.069,00 gekommen (Finanzstrafakt Bl. 29).

2012: Die Honorarnoten des [Privatkrankenhauses] BBB Nr. 18/2012 und 19/2012 seien vom Beschuldigten nicht als Erlös erfasst worden und waren daher laut Betriebsprüfung gewinnerhöhend anzusetzen (Prüfungsbericht Tz. 1, Finanzstrafakt Bl. 4).

Üblicherweise rechne die [Privatklinik] BBB mit 12 Honorarnoten ab, im Jahr 2012 wären es ausnahmsweise 14 Abrechnungen gewesen. Der Beschuldigte habe nur 12 anstatt 14 Abrechnungen an den Steuerberater weitergegeben (Aussage des Beschuldigten in der Verhandlung vor dem Spruchsenat).

[Betreffend das Veranlagungsjahr] 2012 wäre es daher aufgrund von nicht erklärten Erlösen von der [Privatklinik] BBB in Höhe von € 71.860,30, welche ebenfalls im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt wurden, zu einer Steuernachforderung in Höhe von € 35.728,00 gekommen (Finanzstrafakt Bl. 36).

2013: Eine Differenz von € 2.125,00 zwischen Bankeingang und Erlösaufzeichnung im Jahr 2013 konnte nicht aufgeklärt werden, diese sei daher laut Betriebsprüfung gewinnerhöhend zu erfassen (Prüfungsbericht Tz. 2a, Finanzstrafakt Bl. 4). Daraus habe sich eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von € 614,84 ergeben. [...]

Der Beschuldigte habe daher in den Jahren [betreffend die Veranlagungsjahre] 2011 bis 2013 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt € 37.411,84 (2011: € 1.069,00, 2012: € 35.728,00 und 2013: € 614,84) bewirkt. Diese Verkürzungsbeträge seien im Zuge des Strafverfahrens im Nachhinein rechtzeitig [?] beglichen worden, sodass vollständige Schadensgutmachung erfolgt sei. [...]

A habe die Sorgfalt außer Acht gelassen, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt gewesen sei und die ihm zuzumuten gewesen wäre. Er habe daher nicht erkannt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könnte, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, nämlich, dass er durch die Abgabe unrichtiger Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2011 bis 2013 die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und dadurch Abgaben verkürzt. Er habe derart ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig gehandelt, dass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich voraussehbar gewesen sei. [...]

Hinsichtlich der subjektiven Tatseite liege grobe Fahrlässigkeit vor. Der Beschuldigte handelte derart ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig, dass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war. Als seit vielen Jahren selbständig tätiger Facharzt für Neurochirurgie hätte er die geforderte Gründlichkeit und Ordnung in der Belegwirtschaft und eine sorgfältige Abstimmung mit dem Steuerberater einhalten können und müssen. Es wäre dem steuerlich vertretenen Beschuldigten zumutbar gewesen, Ordnung in seiner Buchhaltung zu halten, die Belege sorgfältig zu sammeln und dafür zu sorgen, dass Erlöse im richtigen Buchungszeitraum nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip verbucht werden. Durch diese fehlende Ordnung habe der Beschuldigte nicht erkannt, dass er fehlerhafte Einkommensteuererklärungen abgibt und dadurch die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und in weiterer Folge Abgaben verkürzt. Dieser Missstand konnte über drei Jahre hinweg andauern, weil er dem Beschuldigten erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt wurde. [...]

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd die [finanzstrafrechtliche] Unbescholtenheit des Arztes, die volle Schadensgutmachung sowie ein Tatsachengeständnis des Beschuldigten, als erschwerend hingegen keinen Umstand.

B. Gegen dieses Straferkenntnis mit Ausnahme der Verfahrenseinstellung hat der Amtsbeauftragte innerhalb offener Frist Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erhoben, wobei ausdrücklich die Schuldform und die Strafhöhe angefochten werden.

Der Spruchsenat begründe das Erkenntnis im Wesentlichen damit, dass dem Beschuldigten nur die Schuldform einer groben Fahrlässigkeit anzulasten sei. Diese Ansicht werde vom Amtsbeauftragten nicht geteilt.

Die Erlösdifferenzen seien nicht nur einmal, sondern wiederholt in einem Zeitraum von drei Jahren aufgetreten. Im Jahre 2012 hätten sich die nicht erklärten Erlöse von der Privatklinik BBB immerhin auf € 71.860,30 belaufen. Das sei über 1 Fünftel des jährlichen Gesamterlöses des Beschuldigten gewesen. Ein Versehen, eine Schlamperei oder eine grobe Fahrlässigkeit sei solcherart ausgeschlossen. Immerhin habe der Beschuldigte von der Privatklinik BBB im Jahr 2012 [lediglich] 14 Honorarrechnungen erhalten, von denen er nur 12 dem steuerlichen Vertreter weitergeleitet habe. Dass man in dieser Lage zwei Abrechnungen übersehe, wäre nicht glaubwürdig. Der Beschuldigte habe vielmehr durch die [ergänze wohl: gewollte] Nichtweiterleitung den Eintritt der Abgabenverkürzung in Kauf genommen und sich damit abgefunden, er habe bedingt vorsätzlich gehandelt.

Weiters richte sich die Beschwerde gegen die Strafhöhe, weil diese nur 10,69 % des Strafrahmens bei grober Fahrlässigkeit erreiche. Es liege jedoch kein Schuldeingeständnis vor. Auch sei die Tatwiederholung nicht berücksichtigt worden. Zudem sei bei der Bemessung der Geldstrafe auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen. Ebenso sei der general- und spezialpräventive Aspekt nicht ausreichend gewürdigt worden.

C. Hinsichtlich der nunmehrigen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse betreffend den Beschuldigten wurde in der mündlichen Verhandlung vom Verteidiger vor dem Bundesfinanzgericht auf Befragen vorgetragen wie folgt:

Sein Mandant sei Facharzt für Neurochirurgie und unterhalte eine eigene Praxis in XXA. Er operiere bei den XXXX1 und in einem Spital in XXXX2, welches für derartige Operationen im Bereich der Neurochirurgie entsprechend ausgerüstet ist. Die Lizenzeinkünfte seien zwischenzeitig ausgelaufen.

Aus aktuellen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 2017 vom 25. Jänner 2019 ergibt sich ein erklärtes Einkommen in Höhe von € 353.933,55 und ein unerklärter Umsatz von € 508.767,92.

Der Verteidiger: Die Einkommens- und Umsatzentwicklung bei seinem Mandanten sei gleichmäßig, auch für 2019 seien voraussichtlich ähnliche Ergebnisse zu erwarten. Lediglich 2018 war ein kurzfristiger Einbruch, weil A xxxxxxxxxxxxxx. Gesundheitlich gehe es ihm aber nunmehr wieder gut, seines Wissens gebe es nunmehr keine gesundheitliche Beeinträchtigung.

Sein Mandant sei ein wohlhabender Mann. Es bestünden lediglich betriebliche Schulden aus dem Umbau der Privatordination in Höhe von etwa € 300.000,00.

Laut Abfrage Finanzdatensatz vom 4. Oktober 2019 existieren drei Liegenschaften im Eigentum des Beschuldigten, nämlich ein Objekt an der Wohnanschrift im Hälfteeigentum, die Liegenschaft XXA, und eine Eigentumswohnung in Wien. Bezüglich letzterer vermutet der Verteidiger, dass diese möglicherweise als Quartier für die Tochter fungiert.

Der Verteidiger weiters: Es bestehen keine Sorgepflichten, A wohne an der Ladungsanschrift gemeinsam mit seiner Ehegattin, welche als xxxxxxxxx tätig sei.

D. Im Zuge der mündlichen Verhandlung in Abwesenheit des Beschuldigten - welcher von seinem Verteidiger wegen beruflicher Unabkömmlichkeit entschuldigt worden war - wurde der Sachverhalt ausführlich erörtert. Dabei wurde vorgehalten wie folgt:

Laut Aktenlage wurden die Ordinationserlöse des Jahres 2011 vom Beschuldigten an Hand einer Liste aufgezeichnet, wobei aber die Möglichkeit bestehe, dass nach Einrichtung eines Bankkontos für derartige Zahlungen ein Teil der Zahlungen auch erst im Jahre 2012 erfolgt ist. Da betreffend 2012 A seine Ordinationserlöse offensichtlich anhand der Bankauszüge bekannt gegeben hat (siehe Zusammenstellung Arbeitsbogen, 2012, "I Ordination"), scheinen derartige erst später bezahlte Honorare im Jahre 2012 erfasst worden zu sein.

Andererseits wird es auch für die Ordinationen in den Jahren 2012 und 2013 wieder Fälle gegeben haben, bei denen nach allgemeiner Gepflogenheit das Arzthonorar erst nachträglich mit Banküberweisung bezahlt worden ist, etwa Ordinationen der Monate November und Dezember. Es liegen daher Abstimmungsfehler vor, welche aber dem Beschuldigten möglicherweise gar nicht bewusst geworden sind. Insbesondere sind ihm ja auch keine Belege übriggeblieben wie etwa hinsichtlich der Honorarnoten BBB, siehe sogleich.

Anders betreffend die Honorarnoten Nr. 18 und Nr. 19, welche laut Bankauszug vom Privatkrankenhaus BBB am 21. November 2012 und am 21. Dezember 2012 bezahlt worden sind. A hat sich dahingehend verantwortet, er habe ausnahmsweise übersehen, dass das Krankenhaus 2012 überraschenderweise 14 Honorarnoten statt 12 bezahlt hätte, weshalb er, welcher er die Abrechnung selbst erstellt und sie ein Jahr später dem Steuerberater übergeben hat, zwei Honorarnoten übersehen hätte. Dieser Verantwortung stehe entgegen, dass laut eigener Abrechnung des Beschuldigten für dieses Jahr nur 10 Honorarnoten erfasst sind und die verbleibenden Honorarnoten Nr. 18 und Nr. 19 auch im Folgejahr von ihm nicht berücksichtigt worden waren. Er sammelte gemäß seiner eigenen Darstellung die Honorarnoten auf einem Stapel. Wären die Honorarnoten irrtümlich dort verblieben, hätte er, wäre er abgabenredlich gewesen, sie im nächsten Jahr seinem Steuerberater zur Kenntnis gebracht.

Dazu der Verteidiger auf Befragen: Er benötige diesbezüglich keine Gelegenheit, nochmals mit seinem Mandanten Rücksprache zu halten, weil sie den Sachverhalt ausführlich erörtert hätten. Der Beschuldigte habe nicht vorsätzlich gehandelt, weil er selbst der Außenprüferin unter anderem auch die verfahrensgegenständlichen Honorarnoten vorgelegt habe. Hätte er vorsätzlich gehandelt und hätte er diesen

Sachverhalt verdunkeln wollen, dann hätte er wohl diese Honorarnoten der Prüferin nicht zur Kenntnis gebracht.

Dazu wurde weiters vorgehalten: Laut dem Arbeitsbogen hat aber tatsächlich die Außenprüferin die vorgelegten Belege in Verbindung mit der Aufstellung des A mit dem Bankauszügen abgeglichen und festgestellt, dass die laut Aufstellung fehlenden verfahrensgegenständlichen Honorarnoten Nr. 18 und 19 (Nr. 20 war wieder angegeben) am 21. November 2012 und am 21. Dezember 2012 bezahlt worden sind und weder 2012 noch 2013 vom Beschuldigten in seinem eigenem Rechenwerk erfasst waren. Hätte A gerade diese Honorarnoten vorgelegt, hätte sie die Prüferin wohl zumindest als Beweismittel abgelichtet. Statt dessen findet sich dort ein Klebezettel über den nachträglichen Abgleich mit den Bankauszügen (Arbeitsbogen).

Der Verteidiger ergänzend: Seiner Kanzlei seien die Bankauszüge bei der Erstellung der Steuererklärungen nicht zur Verfügung gestanden; sie hätten lediglich die Aufstellungen seines Mandanten erhalten, welche sich abgelichtet im Arbeitsbogen finden.

Sein Mandant räume hinsichtlich der gegenständlichen Honorarnoten eine grobe Fahrlässigkeit ein, habe aber seiner Erinnerung nach bei Erstellung der Abrechnung für die Steuerberatungskanzlei es damals nicht ernstlich für möglich gehalten, Honorare zu verheimlichen, und sich damit etwa abgefunden.

Zwischenzeitig habe sich die Situation für seine Steuerberatungskanzlei insoweit geändert, als ihr nunmehr auch die Bankauszüge zum Abgleich zur Verfügung stehen, sodass eine lückenlose Erfassung der Honorare nunmehr gewährleistet sei. Es gebe übrigens nunmehr keine Bargeschäfte mehr.

Zugunsten seines Mandanten sei auch anzuführen seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, die erfolgte Schadensgutmachung und auch sein späteres Wohlverhalten, welches zeige, dass - falls eine Bestrafung erfolgen sollte - diesbezüglich der Aspekt der Spezialprävention in den Hintergrund zu treten habe.

Beantragt werde eine Abweisung der Beschwerde des Amtsbeauftragten, weil eine vorsätzliche Begehungsweise nicht erweislich wäre. Auch die Strafbemessung hätte bereits dem Gesetz entsprochen.

E. Der Amtsbeauftragte beantragte wie schriftlich und ersuchte um eine tat- und schuldangemessene Bestrafung. Erfolgte eine Bestrafung wegen aller drei zum Vorwurf gemachten Verkürzungen, bestünde der Erschwerungsgrund einer Tatwiederholung. Zu bedenken sei natürlich auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschuldigten, nach welcher sich eine Strafbemessung auch zu richten habe.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

1. Gemäß § 119 Abs. 1 BAO haben Unternehmer bzw. Abgabepflichtige (hier: der selbständige Facharzt A) die für den Bestand und Umfang ihrer Abgabepflicht

bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen; so sind etwa erzielte Umsätze und Erlöse zur Gänze anzugeben. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg. cit. unter anderem die Abgabenerklärungen.

2. In diesem Sinne war ein unbeschränkt Steuerpflichtiger zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr verpflichtet, wenn er dazu aufgefordert worden war oder wenn bei Einkunftsarten iSd § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 EStG 1988 der Gewinn zumindest teilweise im Betriebsvermögensvergleich ermittelt worden ist oder sein Einkommen, in dem keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte enthalten waren, mehr als € 11.000,00, im Übrigen mehr als € 12.000,00 (Veranlagung ab 2009) betragen hat. Selbstverständlich waren in dieser per FinanzOnline an die Abgabenbehörde zu übersendenden Einkommensteuererklärung sämtliche steuerpflichtigen Einnahmen, so etwa auch die vereinnahmten Honorare eines Facharztes für seine Tätigkeit in einer Privatklinik als erzielte selbständige Einkünfte, offen zu legen, damit in weiterer Folge die Einkommensteuer in richtiger Höhe für das jeweilige Veranlagungsjahr bescheidmäßig festgesetzt werden könnte.

3. Derjenige Abgabepflichtige, welcher unter Außerachtlassung der ihm gebotenen, möglichen und auch zumutbaren Sorgfalt und unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in seinem steuerlichen Rechenwerk und in der Folge in seiner Einkommensteuererklärung grob fahrlässig derartige Honorareingänge nicht zum Ansatz bringt, sodass das Finanzamt bei erklärungsgemäßer Veranlagung die Einkommensteuer mit einem zu niedrigen Betrag bescheidmäßig festsetzt, hat eine fahrlässige Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG (Rechtslage bis zum 31. Dezember 2015) bzw. grob fahrlässige Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG (Rechtslage gemäß BGBl I 2015/118 mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2016) zu verantworten.

Zur groben Fahrlässigkeit findet sich nunmehr im § 8 Abs. 3 FinStrG, angefügt durch das StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118 mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2016, eine ausdrückliche Definition, welche aber inhaltlich schon zuvor - hier nach dem Tatstrafrecht im Sinne des § 4 Abs. 2 FinStrG - angewendet werden kann:

Demnach handelt grob fahrlässig, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

Von einer groben Fahrlässigkeit spricht man sohin etwa, wenn der Täter diejenige Sorgfalt außer Acht gelassen hat, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm auch zuzumuten ist, und er bspw. deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, wobei er derart ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, dass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar gewesen ist (hier nach

Meinung des Spruchsenates: dass der selbst die Belegsammlung und Erstellung einer Rechenwerkes durchführende Facharzt derart unaufmerksam agiert habe, dass der Nichtansatz einzelner Honorarerlöse und damit eine Verkürzung von Einkommensteuer geradezu wahrscheinlich werden würde) (§ 8 Abs. 2 Variante 1 und Abs. 3 FinStrG neu; unbewusste grobe Fahrlässigkeit). Grob fahrlässig handelt auch derjenige derartig ungewöhnlich und auffallend sorglose Täter, der es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will (§ 8 Abs. 2 Variante 2 und Abs. 3 FinStrG neu).

4. Wer jedoch vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine derartige Verkürzung an Einkommensteuer begeht, hat eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

5. Bedingt vorsätzlich handelte dabei nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen wollte, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügte es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich gehalten und sich mit ihr abgefunden hat.

Wissentlich handelte gemäß § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss gehalten hat.

Absichtlich handelte gemäß § 5 Abs. 2 StGB hingegen ein Täter, wenn es ihm darauf angekommen ist, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

6. Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG haben die Finanzstraßenbehörden - und gemäß § 157 FinStrG auch das Bundesfinanzgericht - unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht; bestehen Zweifel, so darf die Sache nicht zum Nachteil des Beschuldigten angenommen werden. Dabei ist der Nachweis nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite zu führen. Bleiben Zweifel bestehen, sind diese somit zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

7. Unter Bedachtnahme auf diese Rechtslage erschließt sich aus den Akten folgender finanzstrafrechtlich relevanter Sachverhalt:

7.1. Zu den Differenzen an Patientenhonoraren aus der Privatordination des Beschuldigten:

Wie oben ausgeführt, haben die Patienten laut den Feststellungen der Außenprüferin in den ersten Monaten die ihnen verrechneten Honorare bar bezahlt, wobei der Rechnungsbetrag in der Regel € 130,00, manchmal auch € 70,00, betragen hat. Ein Bankkonto hat erst ab September 2011 existiert. Die vom Beschuldigten seinem Steuerberater übermittelte Summe der im Jahre 2011 vereinnahmten Honorare in Höhe von € 22.770,00 waren um € 2.160,00 (also betreffend z.B. 16 Patienten X € 130,00 + 1 Patient € 70,00) niedriger als die Summe an Honoraren, welche sich aus einer später

der Außenprüferin übermittelten Aufstellung der Ordinationsdaten ergeben hat, nämlich € 24.920,00 (Bericht Tz. 2b, Finanzstrafakt Bl. 4). Es könnte nun durchaus sein, dass die Barzahlungen bestimmter Patienten bei den Aufstellungen des Beschuldigten nach seinem Willen nicht erfasst worden sind und sich diese Differenz daraus ergibt. Dann stellte sich aber die Frage, warum denn nun der behandelnde Arzt bei gegebenem Unrechtsbewusstsein dann dennoch diesen im Verhältnis geringen Honorarteile ohne Zwang in einer Aufstellung an das Finanzamt gemeldet hat. Lebensnäher erscheint es wohl, dass nun nach Einrichtung des Bankkontos A an seine Patienten anlässlich von Ordinationsterminen im Jahre 2011 Erlagscheine ausgegeben bzw. Honorarnoten zugesandt, welche eben erst im Jahre 2012 bezahlt worden sind.

Die Honorareingänge des Jahres 2012 waren von der Außenprüferin nur summenmäßig laut den eingesehenen Bankauszügen überprüft worden; bezüglich dieses Jahres waren die Honorare auch von der befassenen Steuerberatungskanzlei an Hand der Bankeingänge erfasst worden. Mit anderen Worten: Es ist durchaus möglich, dass gerade die von der Außenprüferin festgestellte Differenz an Honoraren des Jahres 2011 im Vergleich Einnahmen laut Ordinationsliste / erklärte Einnahmen im Folgejahr 2012 als Eingänge auf dem Bankkonto ohnehin erfasst gewesen sind.

Dann aber wären wieder aufgrund von Ordinationsterminen im Jahre 2012 Honorare angefallen, die erst 2013 mittels Banküberweisung an den Facharzt bezahlt worden sind. Es erschiene einleuchtend, dass dann 2013 die Summe der Bankeingänge höher ausgefallen sein müsste als die errechnete Honorarsumme laut Ordinationsliste, was auch tatsächlich vorliegt im Ausmaß von € 2.125,00 - dies unter der Voraussetzung, dass die Außenstände an Honoraren Ende 2012 höher waren als Ende 2013.

Dass tatsächlich derartige Honorare, welche A aus seinem Ordinationsbetrieb an der Anschrift XXA, zugegangen sind, von diesem in seinen Einkommensteuererklärungen für 2011 und 2013 verheimlicht worden wäre, kann somit aus der gegebenen Aktenlage nicht zwingend abgeleitet werden, weshalb diesbezüglich das Finanzstrafverfahren aus Anlass der Beschwerde des Amtsbeauftragten im Zweifel zu Gunsten für den Beschuldigten spruchgemäß einzustellen war.

7.2. Zu den nicht erfasst gewesenen Monatsabrechnungen der Privatklinik BBB für November und Dezember 2012:

Die Privatklinik hat gegenüber ihrem Vertragspartner pflichtgemäß monatlich abgerechnet und diesem sein Honorar überwiesen; so auch betreffend die Monate November in Höhe von € 27.298,36 und Dezember 2012 in Höhe von € 44.561,94, welche am 21. November 2012 bzw. am 21. Dezember 2012 am Bankkonto des Facharztes eingelangt sind (siehe Arbeitsbogen, Abgleich des Bankkontos durch die Prüferin und Vermerk mit gelben Zettel).

Entgegen der Behauptung des Beschuldigten ergibt sich aus der Honoraraufstellung betreffend 2012 laut Arbeitsbogen auch zweifelsfrei, dass die Privatklinik BBB im Jahre 2012 nicht vierzehnmal abgerechnet und bezahlt hat, sondern eben Monat für Monat, also

zwölfmal (entsprechend vertraglicher Vereinbarung, siehe Arbeitsbogen), wovon aber A nur zehn Honorarzahlungen in seine Aufstellung aufgenommen hatte (Arbeitsbogen).

Laut den eigenen Angaben des Beschuldigten hat er die Abrechnungen der Privatklinik BBB während des Jahres auf einem Stapel gesammelt und dann ein Jahr später seinem Steuerberater übergeben (Finanzstrafakt Bl. 73 verso). Wäre nun dem Beschuldigten mangels ausreichender Sorgfalt das Missgeschick widerfahren, dass er irrtümlich gerade diese beiden Honorarabrechnungen nicht weitergegeben hätte, wären sie wohl als liegengeblieben in der Folge aufgefallen und hätte sie der Beschuldigte, wäre er abgabenredlich gewesen, in weiterer Folge seinem Steuerberater nachgereicht, welcher pflichtgemäß den Sachverhalt der Abgabenbehörde nachgemeldet hätte. Tatsächlich hat aber eine solche Nachreichung bzw. Nachmeldung nicht stattgefunden (Veranlagungsakt betreffend den Beschuldigten).

Der Vorgang indiziert daher eine bestimmte Willensentscheidung des Beschuldigten, nämlich diejenige, diese beiden Honorarabrechnungen aus dem Stapel der weiteren Abrechnungen einfach zu entfernen - ein Vorgang von einigen Sekunden, womit - so die Überlegung - A sich viel Geld ersparen wollte und auch erspart hätte, hätte es nicht die verfahrensgegenständliche Außenprüfung gegeben.

Zusätzlich ist hier - aus der Sicht des Beschuldigten - nicht von irgendwelchen kleinen Honorarbeträgen die Rede, wo man schon einmal den Überblick verlieren kann, sondern von einem zentralen Element der betrieblichen Tätigkeit des Facharztes, nämlich die monatliche Abrechnung der Privatklinik, welche - bei lediglich zwölf Belegen jährlich - sofort überschaubar gewesen ist. Zusätzlich mussten wohl die Abrechnungen auch Gegenstand einer zumindest oberflächlichen innerbetrieblichen Kontrolle des wirtschaftlich sehr erfolgreichen Arztes bei ihm zu unterstellender übliche Vorgangsweise gewesen sein: Es ist wohl ausgeschlossen, dass etwa die Abrechnungen dem Beschuldigten nicht vorgelegen gewesen wären. Allein, sie waren dann letztendlich verschwunden.

Dem Bundesfinanzgericht erschließt sich bei einer derartigen Aktenlage ohne Zweifel eine dem Beschuldigten vorzuwerfende Vorgangsweise dergestalt, dass er - gleichsam in einem Moment der Schwäche und verleitet durch die günstige Gelegenheit, einfach die beiden Abrechnungen seiner Belegsammlung entnommen hat, damit die darin ausgewiesenen Honorare im Ausmaß von insgesamt € 71.860,30 nicht in die von seinem Steuerberater zu erstellenden Einkommensteuererklärung für 2012 aufgenommen werden sollte und er sich entsprechende Einkommensteuer im Höchstausmaß ersparen würde.

Und tatsächlich hat auch die Abgabenbehörde am 4. November 2013 einen um € 35.728,00 zu niedrigen Einkommensteuerbescheid für 2012 erlassen (Kontoabfrage).

A hat insoweit eine absichtliche Verkürzung der Abgabe und solcherart auch eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

Das Rechtsmittel des Amtsbeauftragten ist daher in diesem Punkt berechtigt.

8. Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung zunächst 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 und zusätzlich die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen. Es gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

Dabei ist auch darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Es ist realistisch, dass aus der Sicht des A die von ihm angestrebte rechtswidrige Abgabenvermeidung auf Dauer ausgerichtet gewesen ist.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des maßgeblichen Verkürzungsbetrages geahndet.

Solcherart ergibt sich für die Ausmessung der Geldstrafe ein Strafraumen von € 71.456,00.

Läge ein durchschnittliches Verschulden vor, hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und bestünden bei A durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse, ergäbe sich somit ein Ausgangswert von gerundet € 35.000,00.

Tatsächlich aber liegt kein Erschwerungsgrund vor, wohl jedoch die Milderungsgründe einer Mitwirkung an der Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes, eine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Beschuldigten und ebenso eine erfolgte Schadensgutmachung.

Durch den Zeitablauf ist der Strafverfolgungsanspruch der Republik Österreich in den Hintergrund getreten, wiewohl die Geldstrafe zumindest jene Höhe erreichen muss, bei welcher andere Personen in der Lage des Beschuldigten bei Bekanntwerden der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes von gleichartigen Verfehlungen abgehalten werden.

Weiters bestand für den Genannten - wie oben ausgeführt - eine besonders verlockende Gelegenheit, welche ihm die Sache einfach machte: Er musste lediglich zwei Honorargutschriften wegwerfen und schon hatte er wohl nach seinem Verständnis etwa € 35.000,00 an Steuer gespart.

Dieser Umstand in Verbindung mit der nunmehrigen Änderung der Vorgangsweise bei der Erstellung der Steuererklärungen, wie von seinem Verteidiger geschildert, ebenso das vom Beschuldigten zwischenzeitlich an den Tag gelegte steuerliche Wohlverhalten berechtigen in einer gesamthaften Abwägung der genannten Aspekte, die Geldstrafe trotz des Wohlstandes des Beschuldigten im unteren Bereich des Strafraumens mit lediglich € 15.000,00, das sind 20,99 % der Strafdrohung, festzusetzen.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei jedoch die wirtschaftliche Lage des Finanzstraftäters außer Acht zu lassen ist.

9. 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.

Zahlungsaufforderung:

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG mit Ablauf eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und sind auf das BAWAG-P.S.K.-Konto der Finanzstrafbehörde zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste. Ein Ansuchen um eine allfällige Zahlungserleichterung wäre bei der Finanzstrafbehörde einzubringen.

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. Tatsächlich hat sich für die gegenständliche Entscheidung die vorzunehmende Beweiswürdigung und das anzuwendende Ermessen als wesentlich erwiesen.

Salzburg-Aigen, am 9. Oktober 2019