

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Linz 2 des Bundesfinanzgerichtes hat durch die Richter Dr. Richard Tannert als Vorsitzenden, Dr. Peter Binder als Berichterstatter und die fachkundigen Laienrichter Leopold Pichlbauer und Mag. Klemens Schimpl in der Finanzstrafsache gegen A, geb. xxxx, Angestellter und Vermieter, whft. XXX, vertreten durch die Mag. Alfred Holzinger Steuerberater GmbH, Am Rauschberg 14, 4101 Feldkirchen, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 und 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 6. Februar 2017 gegen das Erkenntnis der Einzelbeamtin beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde vom 3. Jänner 2017, Strafnummer (StrNr.) 046/2016/00132-001, in der Sitzung am 29. November 2019 nach in Anwesenheit des Beschuldigten, sowie des Steuerberaters Mag.B für die Verteidigerin, der Mag. Alfred Holzinger Steuerberater GmbH, der Amtsbeauftragten Hofrätin Brigitte Burgstaller BA, sowie weiters der Schriftführerin Kerstin Nicole Schinagl durchgeführter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde des Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und das Erkenntnis der Finanzstrafbehörde dahingehend abgeändert, dass es zu lauten hat wie folgt:

A ist schuldig, er hat im Amtsbereich des Finanzamtes Linz vorsätzlich

a) am 22. Oktober 2015 unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend das Veranlagungsjahr 2014 eine Verkürzung von Umsatzsteuer in Höhe von € 837,49 und Einkommensteuer in Höhe von € 1.827,48 zu bewirken versucht, indem er in seinem steuerlichen Rechenwerk bzw. in den Steuererklärungen die Aufwendungen für Erwerb, Instandsetzung und Betriebskosten des am 1. August 2014 erworbenen Wohnhauses an der Anschrift XXX zur Gänze einer Vermietung zurechnen und entsprechende Vorsteuern hat abziehen lassen, obwohl er die Vermietung des Obergeschoßes an seine Eltern durch Einräumung eines unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes bereits am 21. August 2014 beendet hatte, sowie

b) 2015 durch veranlasste Einreichung unrichtiger Voranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume I. bis III. Quartal 2015 ungerechtfertigte Umsatzsteuergutschriften in Höhe von insgesamt € 8.377,84 (01-03/15: € 206,17 + 04-06/15 € 2.412,67 + 07-09/15 € 5.759,00) geltend gemacht

und hiedurch versuchte Abgabenhinterziehungen nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG [Fakten Pkt. a)] und Finanzordnungswidrigkeiten nach [§ 49 Abs. 1 lit. b FinStrG](#) [Fakten Pkt. B)] begangen,

weshalb über ihn gemäß §§ 33 Abs. 5, 49 Abs. 2 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

€ 1.800,00

(in Worten: Euro eintausendachthundert)

und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine **Ersatzfreiheitsstrafe** in Höhe von

sechs Tagen

verhängt werden.

Auch werden A pauschale Verfahrenskosten in Höhe von € 180,00 gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG und allfällige Kosten eines Strafvollzuges auferlegt, welche gegebenenfalls mit gesondertem Bescheid der Finanzstrafbehörde festgesetzt werden würden.

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

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

Entscheidungsgründe

A. Mit schriftlichem Erkenntnis der Einzelbeamtin beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde vom 3. Jänner 2017, zugestellt am 9. Jänner 2017, StrNr. 046/2016/00132-001, ist A nach am 8. Juni 2016 in seiner Anwesenheit durchgeführter mündlicher Verhandlung schuldig gesprochen worden, er habe als Abgabepflichtiger im Amtsbereich des Finanzamtes Linz vorsätzlich a) für das Veranlagungsjahr 2014 die Aufwendungen für Erwerb, Instandsetzung und Betriebskosten betreffend ein erworbenes Wohngebäude zu Unrecht zur Gänze als seiner Vermietung zuzurechnend behandelt sowie Vorsteuern abgezogen, in der Folge in der eingereichten Umsatz- und Einkommensteuererklärung das daraus erwachsene Betriebsergebnis zu niedrig und die Vorsteuern zu hoch angeführt und dadurch unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen

Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 837,49 und an Einkommensteuer in Höhe von € 1.827,48 zu bewirken versucht, sowie b) unter Verletzung seiner Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis März, April bis Juni und Juli bis September 2015 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 8.377,84 (01-03/2015: € 206,17 + 04-06/2017: € 2.412,67 + 07-09/2015: € 5.759,00) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiedurch versuchte Abgabenhinterziehungen nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG [Faktum Pkt. A)] und Abgabenhinterziehungen nach [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) [Fakten Pkt. B)] begangen, weshalb über ihn gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG [iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG] eine Geldstrafe in Höhe von € 3.500,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in Höhe von 17 Tagen verhängt worden sind. Gemäß § 185 [Abs. 1 lit. a] FinStrG wurde dem Genannten auch der Ersatz pauschaler Verfahrenskosten in Höhe von € 350,00 und der allfälligen Kosten eines Strafvollzuges auferlegt (Finanzstrafakt betreffend den Beschuldigten, StrNr. 046/2016/00132-001, Bl. 207 ff).

Ihrer Entscheidung legte die Einzelbeamtin folgende Feststellungen zugrunde:

Das gegenständliche Finanzstrafverfahren gründe sich auf die Feststellungen anlässlich der durchgeführten Betriebsprüfung zu ABNr1, Bericht vom 8. Februar 2016, sowie der USO-Prüfung zu ABNr2.

Dabei sei festgestellt worden, dass der Beschuldigte mit Kaufvertrag vom 1. August 2014 die Liegenschaft XXX erworben habe. Das sich darauf befindliche Wohngebäude beinhalte zwei getrennte Wohnungen, wobei das Erdgeschoss fremdvermietet sei und das Obergeschoss – seit bereits mehr als 30 Jahren – von seinen Eltern bewohnt wird. Laut Vertrag vom 24. August 2014 sei den Eltern ein unentgeltliches Wohnrecht eingeräumt worden, das auch ins Grundbuch eingetragen sei. Nur die Betriebskosten seien demnach von den Eltern selbst zu tragen. Die Eltern seien neben dem Beschuldigten als Kreditnehmer für den Kredit zum Erwerb der Liegenschaft ausgewiesen und sie haften außerdem für den Kredit. Der Beschuldigte habe nach wie vor einen Nebenwohnsitz in der Wohnung der Eltern.

Trotzdem seien [im steuerlichen Rechenwerk] vom Beschuldigten sämtliche anfallenden Kosten zu 100 % als der Vermietung zuzurechnen behandelt worden. Es seien die diesbezüglichen Aufwendungen aktiviert worden und die Vorsteuern daraus zu 100 % geltend gemacht worden.

Im Zuge der durchgeführten Prüfungen wurde der tatsächlich der Vermietung zuzurechnende Anteil in Höhe von 40 % ermittelt. Der Anteil für das Wohnungsgebrauchsrecht der Eltern war auszuscheiden, da Aufwendungen für Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig seien.

Der Beschuldigte habe bedingt vorsätzlich bzw. wissentlich gehandelt.

Bei der Strafbemessung wertete die Einzelbeamtin als mildernd die bisherige [finanzstrafrechtliche] Unbescholtenheit des Beschuldigten, eine vollständige Schadensgutmachung, sowie, dass es betreffend die Hinterziehungen für das Veranlagungsjahr 2014 beim bloßen Versuch geblieben sei, als erschwerend eine wiederholte Tatbegehung über einen längeren Zeitraum.

B. Gegen dieses Erkenntnis hat der Beschuldigte durch seine Verteidigerin fristgerecht vollinhaltlich Beschwerde erhoben und die Einstellung des Finanz Strafverfahrens, in eventu eine wesentlich niedrige Strafe beantragt, wobei die Entscheidungsfindung durch einen Senat begehrt wurde.

Es läge folgender Sachverhalt vor:

Wie in der Strafverfügung [gemeint wohl: im Straferkenntnis der Einzelbeamtin der Finanzstrafbehörde] richtig festgestellt worden sei, lebten die Eltern bereits seit ca. 30 Jahren als Mieter in diesem Gebäude. Der Mietvertrag sei von einem der Vorbesitzer des Gebäudes, C, als Vermieter mit dem Vater des Beschuldigten am 31. Dezember 1976 abgeschlossen worden. C sei zur Familie ADE völlig fremd gewesen; der Mietvertrag wäre daher jedenfalls in jeder Hinsicht fremdüblich gewesen.

Als A am 1. August 2014 das Gebäude von F, der Ehefrau des Vorbesitzers C, kaufte, wäre der Mietvertrag mit dem Vater [des Beschuldigten] noch immer in Kraft gewesen. Aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen des Zivilrechtes bleibe ein Mietvertrag auch in Kraft, wenn der Eigentümer des Gebäudes – wie in diesem Fall bereits das zweite Mal – wechsle.

Entsprechend dem weiterhin gültigen Mietvertrag hätten die Eltern auch weiterhin die Miete in gleicher Höhe an den nunmehr neuen Eigentümer – den Sohn – A bezahlt. Dieser habe die eingennommene Miete der Steuerberatungskanzlei gemeldet.

Aufgrund der Tatsache, dass die an sich von der Höhe her fremdübliche Miete als Einnahme zugeflossen sei, wäre das gesamt Gebäude von der Steuerberatungskanzlei als vermietet behandelt worden und keine Privatnutzung gesehen worden. Dementsprechend seien die Steuererklärungen erstellt worden.

Der Beschuldigte habe vor dem Kauf des Gebäudes den Rat des Steuerberaters Mag.B eingeholt und sich auch zur steuerlichen Behandlung der Vermietung an seine Eltern erkundigt. Er habe die Auskunft erhalten, dass die Vermietung an die Eltern steuerbar sei. Von einem unentgeltlichen Wohnrecht sei zu diesem Zeitpunkt noch keine Rede gewesen.

Der Kauf des Grundstücks sei mit einem Kredit finanziert worden, den der Beschuldigte mit den Eltern gemeinsam aufgenommen habe. Die Eltern seien nur deshalb Mit-Kreditnehmer, weil das der Bank als zusätzliche Sicherheit diene. Der Bankbearbeiter habe die Kreditnehmereigenschaft der Eltern vorgeschlagen, um die Kreditwürdigkeit des Beschuldigten

zu erhöhen. Er verfüge alleine über den Kreditbetrag und zahle auch alleine sämtliche Kreditraten zurück (Bankkonto Sparkasse_G).

Aufgrund von Bedenken der Eltern (Mutter) sei beim Notar nach Kauf des Grundstückes ein Wohnrecht für die Eltern vereinbart worden, das sicherstellen sollte, dass die Eltern selbst im Todesfalle des Sohnes noch in der Wohnung verbleiben könnten.

Der Notar habe unter diesen Umständen ein unentgeltliches Wohnrecht als Dienstbarkeit im Grundbuch vorgeschlagen. Die Möglichkeit, dass dieses unentgeltliche Wohnrecht die steuerliche Situation verändern könnte, sei dem Beschuldigten in dieser Situation nicht bewusst gewesen. Das Bestehen dieser Dienstbarkeit wäre auch bei der Erstellung der Steuererklärungen nicht bekannt gegeben worden, da dies für unbeachtlich gehalten wurde.

Die Betriebsprüfung habe aufgrund einer „pauschalen Beweisannahme“ gefolgert, dass durch die Einräumung des Wohnrechtes „die eingennomene Miete“ nicht mehr steuerpflichtig sei und in der Folge auch die Ausgaben nicht abzugsfähig seien.

Da die Ausgaben in den ersten beiden Jahren nach dem Kauf infolge der Renovierungen höher als die [Anmerkung: behaupteten] Mieteinnahmen gewesen wären, sei es in der Folge zu einer Steuernachzahlung gekommen. Diese Steuernachzahlung sei von der Finanzstrafbehörde pauschal als strafbestimmender Wertbetrag angesetzt worden.

Die Vermietung an die Eltern solle aufgrund einer angeblich mangelnden Fremdüblichkeit (weil unentgeltliches Wohnrecht) nicht steuerbar sein. Dem stehe aber der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gegenüber, wonach die Eintragung des Wohnrechtes eines Mieters im Grundbuch nicht die Steuerpflicht des Vermieters aufheben könne, wenn dennoch Miete bezahlt werde und das Mietverhältnis fremdüblich sei, was zweifelslos der Fall sei. Das Wohnrecht sei nach dem Kauf eingetragen worden, weshalb zumindest einige Tage ein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis vorgelegen habe.

Wenn das Wohnrecht die Steuerpflicht aufheben würde, dann würde es den Parteien freistehen, durch Löschung des Wohnrechtes die Steuerpflicht der Mieteinnahmen zu einem von den Parteien willkürlich gewählten Zeitpunkt wieder steuerpflichtig zu stellen und umgekehrt durch Wiedereintragung zu einem anderen Zeitpunkt wieder steuerfrei zu stellen. Genau diese Art von de-facto-Wahlrecht solle aber die Rechtsprechung zu Angehörigenverträgen im Abgabenrecht vermeiden. Deshalb sollte das Wohnrecht bei der steuerlichen Beurteilung gedanklich weggelassen werden, anstatt aufgrund des Wohnrechtes alleine die steuerliche Beurteilung zu verändern.

Selbst „falls der Argumentation des Finanzamtes zur Angehörigenjudikatur gefolgt würde“ und die Zahlung der „Miete“ „nicht notwendig“ wäre, weil das Wohnrecht ja unentgeltlich sei, würde sich an der Umsatzsteuer nichts ändern. Die Mietzahlungen der Eltern würden zwar zivilrechtlich nicht geschuldet, da sie ein unentgeltliches Wohnrecht eingetragen haben, jedoch

würden sie tatsächlich geleistet und wären als freiwillige Zahlungen im Zusammenhang mit einer Leistung dennoch steuerpflichtig, womit auch ein Vorsteuerabzug zustehe.

Die Tatsache, dass der Beschuldigte das unentgeltliche Wohnrecht seiner Eltern bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nicht berücksichtigt habe, wäre unter der Annahme geschehen, dass dadurch keine Auswirkungen auf das steuerliche Ergebnis entstehe. Es liege also allenfalls ein beachtlicher Irrtum in Form eines Verbotsirrtums vor.

Der Verbotsirrtum wäre nach gängiger Rechtsprechung des VwGH nicht beachtlich, wenn er der Erkundigungspflicht nicht nachgekommen sei. Der Beschuldigte habe aber zwei Wochen vor dem Grundstückskauf beim Steuerberater dazu eine Auskunft eingeholt. Bei dieser Beratung wäre von einem unentgeltlichen Wohnrecht noch keine Rede gewesen. Dieses sei auch nicht geplant gewesen, sondern sei nachträglich auf Bedenken der Eltern und des Beschuldigten hin vom Notar vorgeschlagen worden. Es sollte abgesichert werden, dass die Eltern diese Wohnung niemals verlieren könnten, selbst im Todesfalle des Beschuldigten. Auf die steuerlichen Auswirkungen dieses Wohnrechtes sei der Notar nicht eingegangen, weswegen der Beschuldigte das Wohnrecht mit der Steuerfrage nie gedanklich verknüpft habe.

Der Beschuldigte sei bis zur Betriebsprüfung der Meinung gewesen, dass sich an der eingeholten Steuerberatung nichts geändert habe, weshalb keine bewusste Gleichgültigkeit als dolus eventualis vorliege.

Scheinbar sei die Eintragung eines unentgeltlichen Wohnrechtes [im Grundbuch] günstiger betreffend Gebühren und Verfahrenskosten [ergänze mutmaßlich: als die Eintragung eines entgeltlichen Wohnrechtes].

Der Beschuldigte habe die Einnahmen aus der Vermietung der Wohnung an die Eltern in die Steuererklärung aufgenommen, weshalb ihm nicht vorzuwerfen sei, dass er Ausgaben in die Steuererklärung aufgenommen habe, die mit der Vermietung nicht im Zusammenhang stehen.

Im Innenverhältnis zwischen den Eltern und dem Beschuldigten hätten die Eltern keinen Anteil an der Rückzahlung des Kredites geschuldet. Die vom Bankberater vorgeschlagene Mitschuldner-eigenschaft der Eltern habe für den Beschuldigten eine erhöhte Kreditwürdigkeit bewirkt, damit er möglicherweise in Zukunft noch einen weiteren Kredit aufzunehmen vermochte.

Der Beschuldigte habe nie behauptet, dass er nicht wusste, dass das Grundstück mit einem Wohnrecht belastet wurde, sondern nur, dass er nicht wusste, dass dies den übernommenen Mietvertrag anscheinend von der Steuer ausschließe. Von der Finanzstrafbehörde werde einfach außer Acht gelassen, dass der Beschuldigte wegen seiner rudimentären Zivilrechtskenntnisse von steuerrechtlichem Wissen, speziell über die Angehörigenjudikatur, noch lange keine Ahnung gehabt habe.

Die zu beachtende Unschuldsvermutung müsse A von einer Bestrafung bewahren, weil die Materie schwierig und komplex gewesen sei. In seiner Vorstellung habe es sich um zwei verschiedene Themenbereiche gehandelt; nachdem die Steuerfrage geklärt gewesen sei, habe er sich dem Wohnrecht zugewandt. Ein rechtmäßiges Verhalten müsse auch zumutbar sein.

C. In seinen Schlussworten führte der Verteidiger noch zusammenfassend aus:

Seines Erachtens sei die von seinem Mandanten gepflogene tatsächliche Vorgehensweise steuerlich unbedenklich gewesen, weil tatsächlich umsatzsteuerrechtlich selbst, wenn Unentgeltlichkeit vereinbart gewesen wäre, diese Vereinbarung insoweit tatsächlich nicht gelebt wurde, als Mietentgelt gezahlt wurde. Dies war auch der tatsächliche Parteiwille, weshalb ein entsprechender umsatzsteuerpflichtiger Vorgang vorgelegen hatte. Dieses freiwillige Entgelt hat daher zu einer entsprechenden Steuerpflicht geführt.

Würde man wider Erwarten diese steuerliche Beurteilung anders sehen, wäre es wohl hinsichtlich der Vorsteuern zu einer Verkürzung an Umsatzsteuer gekommen. Dieses sei aber seinem Mandanten nicht vorzuwerfen, weil der Sachverhalt für ihn nicht zu erkennen war. Er habe entsprechende Beratungen eingeholt und habe sich eben auf deren Expertise verlassen. Er habe einen Notariatsakt abgeschlossen, welcher eine Sicherheit für seine Mutter bringen sollte, aber keine Unentgeltlichkeit des Mietverhältnisses.

Sollte wider Erwarten auch noch ein bedingt vorsätzliches Verhalten seines Mandanten festgestellt werden, sei sein Verschulden, wie das heutige Verfahren ergeben habe, jedenfalls äußerst gering, ein Umstand, der unbedingt bei der Strafbemessung zu berücksichtigen sei.

D. Hinsichtlich seiner persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse hat der Beschuldigte in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht angegeben wie folgt:

Er sei nach wie vor bei der Firma H in HXX angestellt und arbeite im EDV-Bereich, wofür er ein monatliches Gehalt von ungefähr netto € 3.100,00 (14mal pro Jahr) beziehe. Er sei sorgepflichtig für zwei Kinder im Alter von fünf und fast neun Jahren, wofür er monatlich € 1.150,00 an Alimente bezahle. Er wohne an der Ladungsadresse gemeinsam mit seiner Mutter; sein Vater sei zwischenzeitig verstorben. Außer dem Liegenschaftseigentum habe er kein nennenswertes Vermögen; er habe mit Ausnahme des für den Erwerb der Liegenschaft aufgenommenen Kredites auch keine Schulden. Gesundheitlich gehe es ihm gut.

Zu seiner Ausbildung beziehungsweise zu seinen akademischen Titeln befragt: BA beziehe sich auf ein Logistikstudium Bachelor in Y, MA sei der Master of Arts and Business, ein Supply Chain Management Studium, ebenfalls in Y, MBA bedeute Master of Business Administration, ein Fernstudium. Mit steuerlichen Angelegenheiten hätten sich seine Studien nicht wirklich befasst, sie hätten einmal "wirtschaftliche Angelegenheiten" gehabt, welche sich am Rande mit Steuern befasst haben. Seine steuerlichen Kenntnisse umfassten nur ein Allgemeinwissen.

E. Zur Sache hat der Beschuldigte in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht vorgebracht wie folgt:

Die ersten Überlegungen hinsichtlich eines Ankaufes des Objektes in XXX, habe er etwa im Mai oder Juni 2014 angestellt. Die Situation damals sei so gewesen, dass das Obergeschoß seit über 30 Jahren an seine Eltern D und E vermietet war, wobei € 327,00 monatlich Miete bezahlt worden seien. Das Erdgeschoß sei an I um monatlich € 300,00 vermietet gewesen, wobei dieser Mietvertrag mit Ende Jänner 2015 beendet worden sei.

Er wäre damals noch mit seiner nunmehrigen Exfreundin liiert gewesen. Sie hätten zwei Kinder gehabt und wollten sich ein Haus bauen. Sie hätten sich erkundigt über die Finanzierung und hätten auch überlegt, wie sie den Ankauf von zwei Liegenschaften finanzieren könnten. Ein Thema wäre ihre Kreditwürdigkeit gewesen.

Die Überlegung des Beschuldigten wäre gewesen, ob er nicht Einkünfte aus Vermietung bei dem Objekt XXX erzielen könnte. Er habe daher wissen wollen, wie die steuerliche Beurteilung eines solchen Sachverhaltes wäre, und habe dazu seinen nunmehrigen Steuerberater und Verteidiger aufgesucht, welcher ihn entsprechend beraten habe.

Der Ankauf der genannten Liegenschaft wäre möglich geworden, weil der frühere Eigentümer C verstorben war und seine Erbin F Verkaufsinteresse gezeigt habe.

Anfang August 2014 habe noch kein Plan bestanden, seinen Eltern ein unentgeltliches dingliches Wohnungsgebrauchsrecht für das Obergeschoß einzuräumen.

Er hätte also zu diesem Zeitpunkt mit seinem Steuerberater den Plan besprochen, dass er das Haus kaufen werde und vermieten will. Dieses Konzept sei gedanklich auf Schiene gewesen.

Das Notariat Dr.JX wäre das Notariat der Verkäuferin F gewesen. Die Verkäuferin habe hat den Termin beim Notar organisiert, er sei angerufen worden und sei am 1. August 2014 zum Notariat gefahren und habe dort den Kaufvertrag gemeinsam mit Frau F unterschrieben. Seine Eltern wären am 1. August 2014 bei der Unterfertigung des Kaufvertrages auch anwesend gewesen.

Da seine Mutter mit seiner damaligen Freundin kein gutes Verhältnis gehabt hätte, hätten seine Eltern eine Sicherheit haben wollen, dass sie auch weiterhin in der Wohnung im Obergeschoß auf Dauer wohnen könnten, wenn er etwa versterben würde und seine Freundin sein Erbe antreten würde. Sie hätten daher nach der Unterfertigung des Kaufvertrages den Wunsch nach Absicherung seiner Eltern auch dem dortigen Ansprechpartner im Notariat, Dr.K, vorgetragen. Dieser habe ihnen vorgeschlagen, dass sie ein "Wohnrecht" vereinbaren sollten. Ein solches Wohnrecht sollte im Grundbuch eingetragen sein, das wäre das sicherste für seine Eltern.

Auf Vorhalt, dass das Angebot des Dr.K ja gelaute hat, dass ein unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht den Eltern eingeräumt werden sollte: Er habe über diese vorgeschlagene Textierung nicht genau nachgedacht. Hätte er das bewusst wahrgenommen, hätte er festgestellt, dass eine Vereinbarung eines unentgeltlichen Wohnrechtes ja seinen Plan auf Vermietung des Obergeschoßes widersprochen hätte und hätte er eine solche Vereinbarung mit seinen Eltern eigentlich nicht abschließen wollen.

Diese Vereinbarung über das unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht habe er dann im Notariat vor Dr.K gemeinsam mit seinen Eltern am 21. August 2014 unterfertigt. Dass er die Wortwahl des Vertrages nicht so genau reflektiert habe, gelte auch für den 21. August 2014, an dem er die Vereinbarung dann unterfertigt habe.

Am 5. August 2014 hätten seine Eltern und er eine ausdrückliche Kreditzusage der Sparkasse_G für € 180.000,00 mit dem Zweck des Liegenschaftsankaufes bekommen und wären die Gehalts- und Pensionsansprüche von ihm und seinen Eltern verpfändet worden. Der Umstand, dass auch seine Eltern als Kreditnehmer aufgeschienen sind, hätte die Ursache gehabt, dass er ja noch später allenfalls eine zweite Liegenschaft kaufen hätte wollen und dafür noch einen weiteren Kredit aufnehmen hätte müssen. Diesen Kredit hätte er nicht mehr bekommen, wenn nicht auch seine Eltern bei den jetzigen Kreditvertrag Kreditnehmer gewesen wären.

Den Umstand, dass er nun ein unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht in dem Objekt eingeräumt hatte, welches er eigentlich vermieten wollte, habe er im Verlauf des Jahres 2014 seinem Steuerberater nicht mitgeteilt, weil er ja die inhaltliche Konsequenz des Vertrages gar nicht mitbekommen habe. Dass etwas da nicht zusammenpasst, darauf sei er eigentlich erst draufgekommen bei der Betriebsprüfung.

Er habe sich daher im Ergebnis in einem Irrtum befunden über das, was in der Vereinbarung am 21. August 2014 mit meinen Eltern niederschriftlich festgelegt und im Grundbuch eingetragen wurde. Das gelte auch für seine Eltern, das könnte auch seine Mutter als Zeugin bestätigen.

Auf die Frage, ob er nun, wenn die Vertragserrichtung über die Unentgeltlichkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes irrtümlich stattgefunden habe, mit dem Notariat bzw. mit Dr.K Kontakt aufgenommen habe, um den Irrtum zu korrigieren: Nein, das habe er nicht. Er habe vielmehr mit seinem Steuerberater Kontakt aufgenommen, welcher mit Dr.K ein Telefonat geführt habe. Mag.B habe ihm seiner Erinnerung nach wie folgt berichtet: Dr.K hat gegenüber seinem Steuerberater erklärt, dass er den Vertrag nicht korrigieren wolle, weil er ja das Interesse beider Vertragsparteien berücksichtigen müsse und das unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht das Beste gewesen sei, um die Eltern in ihrer Lage abzusichern. Daraufhin habe er hinsichtlich der Vertragskorrektur nichts mehr weiter unternommen.

Vor der Außenprüfung habe sein Steuerberater jedenfalls von dem unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrecht seiner Eltern nichts gewusst.

Auf Vorhalt, dass es eigentlich sehr ungewöhnlich sei, wenn er in einer solchen wesentlichen Angelegenheit seines damaligen Lebens einem derartigen schriftlichen Vertrag so wenig Beachtung geschenkt hat, dass ihm der wesentliche Aspekt, nämlich die Unentgeltlichkeit, die deutlich ausformuliert ist, nicht aufgefallen sei: Er wolle sich eigentlich auf Wesentliches konzentrieren und beschränke sich darauf. Er wolle darauf schauen, dass es den Menschen in seiner Umgebung, die ihm wichtig sind, gut gehe. Er habe daher einfach eine Regelung gewollt, dass sich seine Eltern wohlfühlen und der Rest wäre ihm eigentlich egal, weshalb er nicht darauf geschaut habe. Er habe diese Vereinbarung mit seinen Eltern nicht gleich gesehen wie ein Rechtsgeschäft mit einem Fremden, wo er dem Vertragsinhalt dann mehr Aufmerksamkeit geschenkt hätte.

Ob es ihm in seinem Leben auch bei anderen Gelegenheiten etwa schon passiert sei, dass er gerade Einfaches nicht wahrgenommen habe: Das sei ihm bei seiner Ex-Freundin so passiert.

Er habe daher, falls entsprechende Verkürzungen an Abgaben festzustellen sind, diesbezüglich keinesfalls vorsätzlich gehandelt. Er habe es nicht für ernsthaft möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass die von seinem Steuerberater verfassten Steuererklärungen unrichtig gewesen wären.

Auf die Frage, warum die Mietzahlungen von € 327,00 monatlich nach der Sanierung des Hauses, bei welcher auch in der Wohnung der Eltern Renovierungen stattgefunden haben, nicht erhöht worden seien: Es sei ein unbefristeter Mietvertrag vorgelegen, welcher nicht indexgebunden war.

Auf Vorhalt, dass es laut Aktenlage (Finanzstrafakt Bl. 91) nach den eigenen Angaben des Beschuldigten gegenüber der Betriebsprüferin keinen schriftlichen Mietvertrag mehr gegeben habe: Es habe einen schriftlichen Mietvertrag gegeben. Daran könne er sich erinnern. Er habe auch gemeint, dass auch dieser ursprüngliche Mietvertrag vorgelegt worden sei und werde belehrt, dass dem nicht so ist. Was aber sicher vorgelegt wurde, sei eine Mietvertragsverlängerung (Finanzstrafakt Bl. 100).

Nach Vortrag der Vereinbarung, Bl. 100, und Vorhalt, dass laut Vereinbarung der Mietvertrag zwischen seinem Vater und dem damaligen Vermieter mit 31. Dezember 2000 beendet gewesen war: Seine Eltern hätten sich vor dem Hauskauf seiner Erinnerung nach bei einem Rechtsanwalt namens Dr.L erkundigt, welcher ihnen versicherte, dass ein unbefristetes Mietverhältnis vorgelegen habe. Faktum sei auch ohnehin, dass seine Eltern ja auch, wenn der Vertrag geendet hätte, zur Miete in dem Objekt gewohnt haben.

Er wohne jetzt seit 2018 gemeinsam mit seiner Mutter in dem Obergeschoß. Seine Mutter zahle ihm aber trotz des unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes weiterhin Miete in Höhe

von € 327,00. Sein Steuerberater habe ihm erklärt, dass er solcherart weiterhin Einkünfte aus Vermietung beziehe und dass der Umstand, dass er selbst in dem Objekt wohne, ohne Bedeutung sei.

Auf die Frage, warum er nicht auch die Miete für seine Eltern erhöht habe, wenn der neue Mietvertrag für das Erdgeschoß eine Erhöhung der Miete gegenüber der vormaligen Mietzahlungen im Erdgeschoß nach sich gebracht habe: Es wäre eben unten ein neuer Mietvertrag gewesen und oben sei der alte Mietvertrag weitergelaufen, wobei die Miete nicht zu erhöhen war.

Auf Vorhalt vom Punkt VI des Kaufvertrages vom 1. August 2014, zu Finanzstrafakt Bl. 103 f, worin ausgeführt ist: "Festgestellt wird, dass die Erdgeschoßwohnung des Vertragsobjektes vermietet ist. Der Käufer erklärt den Inhalt des Mietvertrages vom 18.02.2010 zu kennen und tritt als Vermieterseite auf dieses Bestandsverhältnis ein.", ein Mietvertragsverhältnis mit den Eltern aber nicht angeführt ist, warum dem nun so sei, warum in diesem Vertrag das Mietvertragsverhältnis mit den Eltern nun gefehlt habe, der Beschuldigte: Er habe gewusst, dass es den Mietvertrag mit seinen Eltern gibt. Dass dieser Mietvertrag in dem Kaufvertrag nicht erwähnt wird, sei ihm nicht aufgefallen.

Auf Vorhalt, ob es nicht so sein kann, dass der Notar ein Mietverhältnis mit den Eltern deswegen in dem Kaufvertrag nicht angeführt hat, weil er bereits davon ausgegangen ist, dass ein Vertrag über ein unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht mit den Eltern errichtet werden sollte: Das könne nicht sein, weil sie erst nachträglich, nachdem F den Raum verlassen hatte, mit Dr.K über die mögliche Absicherung seiner Eltern gesprochen hätten.

Auf Vorhalt, dass aufgrund der Beweislage die Möglichkeit bestehe, dass eben Dr.K bei der Formulierung des Kaufvertrages schon gewusst habe aufgrund einer entsprechenden Vorbesprechung, dass hinsichtlich des Obergeschoßes den Eltern in einem separaten Vertrag ein unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt werden sollte, weshalb er in dem Kaufvertrag nur mehr das Mietverhältnis für das Erdgeschoß erwähnt hat, der Beschuldigte: Dazu habe er keine Wahrnehmung.

F. E, die Mutter des Beschuldigten, hat als Zeugin vor dem Bundesfinanzgericht angegeben wie folgt:

Auf die Frage, warum diese Vereinbarung vom 21. August 2014 vor dem Notar abgeschlossen worden ist: Diese Vereinbarung habe ihr Sohn mit ihr und ihrem Ehemann auf ihren Wunsch hin abgeschlossen. Sie habe sich mit der angehenden Schwiegertochter nicht gut verstanden und habe befürchtet, dass für den Fall, dass ihrem Sohn etwas passieren sollte, ein Unfall oder so, sie und ihr Mann durch die angehende Schwiegertochter aus dem Haus geekelt werden könnte. Damit das nicht passieren könne, wollte sie und ihr Mann ein Wohnrecht auf Dauer vereinbaren, welches von einem potenziellen Erben nicht beendet werden könne.

Auf Vorhalt, dass nun von ihrem Sohn, ihrem Ehemann und ihr selbst ein Vertrag unterschrieben worden ist, wonach ein unentgeltliches dauerhaftes Wohnungsgebrauchsrecht für das Obergeschoß eingeräumt worden ist und sohin bei Unentgeltlichkeit auch keine Miete mehr zu zahlen war: Sie hätten das so nicht verstanden. Das hätte eben der Notar so hineingeschrieben. Sie und ihr Mann wollten eigentlich die Miete weiterhin so zahlen wie bisher und hätten die Miete auch jedem anderen Käufer so gezahlt.

Vor ihrer Pensionierung wäre sie als kaufmännische Angestellte im Sekretariat eines Tiernahrungsproduktionsbetriebes beschäftigt gewesen.

Auf nochmaliges Befragen: Die Vereinbarung der Unentgeltlichkeit wäre für ihre angehende Schwiegertochter gedacht und nicht für ihren Sohn gedacht gewesen. Gegenüber ihrem Sohn wollten sie natürlich schon die Miete zahlen. Sie wollten ihm ja auch nicht im Wege stehen, wenn er mal selber etwas aufbauen will.

Auf die Frage, warum denn dieser Notariatsvertrag nicht aufgelöst worden sei, nachdem die Schwierigkeiten mit der Finanz begonnen hatten: Der Steuerberater ihres Sohnes habe erzählt, dass ihm der Notar mitgeteilt habe, dass diese Sache nicht so einfach sei.

G. Gemäß [§ 161 Abs. 1 FinStrG](#) hat das Bundesfinanzgericht, sofern die Beschwerde nicht gemäß § 156 mit Beschluss zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung des Erkenntnisses seine Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde zu setzen und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Eine Änderung des angefochtenen Erkenntnisses zum Nachteil des Beschuldigten wäre gemäß [§ 161 Abs. 3 FinStrG](#) nur bei Anfechtung durch die Amtsbeauftragte zulässig; eine solche Anfechtung ist im Falle des Erkenntnisses der Einzelbeamtin einer Finanzstrafbehörde ausgeschlossen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Gemäß [§ 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung](#) (BAO) haben Unternehmer bzw. Abgabepflichtige (hier: der Beschuldigte A im Zuge seiner Vermietungstätigkeit bezüglich des Objektes XXX) die für den Bestand und Umfang einer 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, andererseits aber auch nur Vorsteuern für Leistungen, die tatsächlich für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, und Aufwendungen und Ausgaben, die als Werbungskosten in Zusammenhang mit seiner Einkunftsquelle stehen, nämlich im gegenständlichen Fall mit einer Vermietung von Räumlichkeiten in dem genannten Objekt, geltend zu machen. Dieser

Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. unter anderem Abgabenerklärungen, wozu – bei Vorliegen der rechtlichen Voraussetzungen – auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 hat ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer auch jeweils spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat bzw. Kalendervierteljahr (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder der auf den Voranmeldungszeitraum entfallende Überschuss unter entsprechender Anwendung des [§ 20 Abs. 1 und 2 UStG 1994](#) selbst zu berechnen ist. Dabei sind selbstverständlich sämtliche erzielten Umsätze zu erfassen, aber auch nur die zustehenden Vorsteuern abzuziehen. Solcherart als Vorsteuer abzugsfähig war etwa, wie erwähnt, gemäß [§ 12 Abs. 1 UStG 1994](#) die von anderen Unternehmern in Rechnungen an ihn gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden ist. Aus Rechnungen für Leistungen, die nicht für das Unternehmen des Abgabepflichtigen ausgeführt worden sind, darf die dort ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer gelten gemacht werden.

Bemessungsgrundlage für den Umsatz bei sonstigen Leistungen (§ 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994) war das Entgelt. Entgelt war alles, was der Empfänger der sonstigen Leistung aufzuwenden hatte, um diese zu erhalten, aber auch das, was der Empfänger freiwillig aufgewendet hat, um die Leistung zu erhalten, oder ein Dritter dem Unternehmer für die sonstige Leistung gewährt hat ([§ 4 Abs. 1 und 2 UStG 1994](#)). Besteht jedoch zwischen einem Dritten (hier: den Eltern des Beschuldigten) und dem Unternehmer (dem Beschuldigten) kein Leistungsaustausch und erfolgt Zahlungen nicht dafür, dass der Unternehmer gegenüber einem Kunden eine Leistung erbringt, sondern sind sie vielmehr eine familiäre Unterstützung des Sohnes durch die Eltern, wird durch sie die Bemessungsgrundlage für einen tatsächlich durchgeführten Umsatz des Unternehmers (hier: die Vermietung der Erdgeschosswohnung) nicht erhöht.

2. Gemäß [§ 21 Abs. 4 UStG 1994](#) wurde der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres auch zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er gemäß § 134 Abs. 1 BAO bis Ende März des Folgejahres bzw. bei elektronischer Übermittlung bis Ende Juni des Folgejahres (Rechtslage ab Veranlagung 2003) entsprechende Steuererklärungen abzugeben hatte, soweit nicht eine Fristverlängerung stattgefunden hatte. Lediglich Kleinunternehmer (§ 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994), deren Umsätze im Veranlagungszeitraum (ab 1. Jänner 2007) € 30.000,00 nicht überstiegen und die für den Veranlagungszeitraum keine Steuer zu entrichten hatten, waren gemäß § 21 Abs. 6 UStG 1994 von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung befreit – hier beim Beschuldigten nicht relevant, weil er zwecks Lukrierung von Umsatzsteuergutschriften offensichtlich auf diese Befreiung verzichtet hatte. In dieser Umsatzsteuererklärung waren sämtliche Umsätze offenzulegen; auch durfte wiederum nur diejenige Vorsteuer zum Ansatz gebracht werden, die als Umsatzsteuer in Rechnungen von anderen Unternehmern für tatsächlich an sein Unternehmen im Inland erbrachte Leistungen ausgewiesen gewesen ist.

3. Gleiches galt gemäß § 42 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 auch für die erforderliche Veranlagung eines Abgabepflichtigen zur Einkommensteuer. Dabei war ein unbeschränkt Steuerpflichtiger wie der Beschuldigte zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr verpflichtet, wenn er dazu aufgefordert worden war oder wenn das Einkommen, in welchem lohnsteuerpflichtigen Einkünfte enthalten waren, mehr als € 12.000,00 (ab Veranlagung 2009) und die anderen Einkünfte mehr als € 730,00 betragen haben. Der Abgabepflichtige kann andernfalls auch gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 einen Antrag auf Veranlagung stellen. In einer derartigen Einkommensteuererklärung, sei es aufgrund einer Verpflichtung oder auf freiwilliger Basis, gegenüber der Abgabenbehörde waren sämtliche Einnahmen, aber auch die Ausgaben bzw. Werbungskosten in tatsächlicher Höhe zu erfassen.

4. Gemäß [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) machte sich ein Unternehmer einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich – entgegen der oben beschriebenen Verpflichtung – zu Unrecht Vorsteuern aus seiner Privatsphäre geltend gemacht hat und solcherart unter Verletzung der genannten Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden wahrheitsgemäßen und vollständigen Voranmeldungen mittels der unrichtigen Voranmeldung eine Umsatzsteuergutschrift zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat. Dabei war die Verkürzung gemäß [§ 33 Abs. 3 lit. d FinStrG](#) mit der Geltendmachung der nicht zustehenden Abgabengutschrift bewirkt.

Hinsichtlich der subjektiven Tatseite wurden gefordert: Einerseits bedingter Vorsatz in Bezug auf die Verletzung der abgabenrechtlichen Verpflichtung zur zeitgerechten Einreichung einer von ordnungsgemäßen Umsatzsteuervoranmeldungen und andererseits Wissentlichkeit in Bezug auf den Umstand der Geltendmachung der nicht zustehenden Gutschrift.

5. Gemäß [§ 49 Abs. 1 lit. b FinStrG](#) machte sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich durch die Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldung eine ungerechtfertigte Umsatzsteuergutschrift geltend macht.

Eine Bestrafung nach § 49 Abs. 1 lit. a oder b FinStrG kommt beispielsweise in Betracht, wenn die Wissentlichkeit bezüglich der Rechtswidrigkeit der Nichtentrichtung bzw. Verkürzung der Vorauszahlung an Umsatzsteuer oder der Geltendmachung der nicht zustehenden Gutschrift mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nicht nachgewiesen werden kann.

6. Statt der Hinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bzw. Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG machte sich eine derartige Person, welche bspw. in den Voranmeldungen nicht zustehende Vorsteuern aus der nichtunternehmerischen Sphäre geltend gemacht hat, einer Abgabenhinterziehung gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) schuldig, wenn sie (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung der diesbezüglichen abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkte, indem sie beispielsweise im Falle der grundsätzlichen Kenntnis des Fiskus vom Abgabenanspruch – der Umstand, dass für ein Veranlagungsjahr gegenüber

dem Pflichtigen ein Umsatzsteueranspruch entstanden ist, war dem Fiskus infolge der eingereichten Abgabenerklärungen insoweit bekannt (wenngleich er keine Kenntnis über die tatsächliche Höhe der Abgabengutschriften erlangen konnte) – die Festsetzung der Umsatzsteuer für das diesbezügliche Veranlagungsjahr mit einer zu hohen Gutschrift anstrebte und zu diesem Zwecke eine unrichtige Umsatzsteuererklärung bei der Abgabenbehörde einreichte, in welcher die bisher schon nicht zustehenden Vorsteuern weiterhin geltend gemacht wurden, damit in der Folge die Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr mit einer zu hohen Gutschrift bescheidmäßig festgesetzt werden werde, was auch tatsächlich geschieht ([§ 33 Abs. 3 lit. c FinStrG](#)).

7. Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG hingegen war zu sprechen, wenn ein abgabepflichtiger Unternehmer bzw. Abgabepflichtiger vorsätzlich solcherart unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr zu bewirken versucht hat, wobei gemäß [§ 13 Abs. 2 FinStrG](#) diese seine Finanzstraftat dann versucht war, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt hat (indem er die unrichtige Umsatzsteuerjahreserklärung mit den nicht zustehenden Vorsteuern per FinanzOnline an die Abgabenbehörde übersenden hat lassen) – hier betreffend die Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr 2014.

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen, zumindest versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach § 33 Abs. 1 FinStrG konsumiert eine solche wegen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bzw. wegen begangener Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG, soweit der Betrag an zu Unrecht mittels Voranmeldungen geltend gemachten Umsatzsteuergutschriften in der nicht zustehenden Umsatzsteuergutschrift laut Jahresbescheid enthalten ist bzw. – bei bloß versuchter Hinterziehung – sein sollte.

8. Von einer versuchten Hinterziehung an Einkommensteuer nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG wird gesprochen, wenn ein Abgabepflichtiger zumindest bedingt vorsätzlich deren Verkürzung, also den Vorgang, dass hinsichtlich dieser bescheidmäßig festzusetzenden Abgabe ein Bescheid bekanntgegeben (zugestellt) wird, in welchem die Einkommensteuer zu niedrig ausgewiesen ist, bewirken will und dazu die Übersendung einer unrichtigen Einkommensteuererklärung per FinanzOnline veranlasst, in welcher die Höhe des steuerpflichtigen Einkommens zu niedrig ausgewiesen ist, etwa indem im steuerlichen Rechenwerk nicht zustehende Werbungskosten erfasst worden waren.

9. 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.

10. Gemäß [§ 98 Abs. 3 FinStrG](#) haben die Finanzstraßbehörden – 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. Unter Beachtung dieses Zweifelsgrundsatzes folgt fürs Erste, dass eine finanzstrafrechtliche Beurteilung einer Beweislage tendenziell für den Beschuldigten günstiger ausfallen kann als eine Beweismwürdigung im korrespondierenden Steuerverfahren, in welchem zur Aufhellung eines unklaren Sachverhaltes in Abwägung der Beweisergebnisse von mehreren möglichen Sachverhaltsvarianten diejenige festzustellen ist, welche den höchsten Wahrscheinlichkeitsgrad in sich birgt.

In einem Finanzstrafverfahren hingegen darf ein Schuldspruch nur erfolgen, wenn in freier Beweismwürdigung die volle Überzeugung gewonnen wird, dass die dafür erforderlichen entscheidungsrelevanten Tatsachen in objektiver und subjektiver Hinsicht auch wirklich vorliegen und solcherart etwa gegenüber einer diesen widersprechenden Sachverhaltsdarstellung des Beschuldigten aus der Sicht des entscheidenden Organes eine fast vollständige Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat, also kein Zweifel mehr an am Verschulden des Täters besteht. Diese Überzeugung hat der Finanzstrafsenat hat in einer mit den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens übereinstimmenden Methodik zu gewinnen (zur Begrifflichkeit weiterführend z.B. *Kotschnigg/Pohnert in Tannert/Kotschnigg/Twardosz*, FinStrG § 98 Rz 58; *Fellner*, FinStrG, § 98 Rz 14 ff mit umfangreichen Judikaturzitenen).

11. Die zur Anwendung gelangende freie Beweismwürdigung bedeutet im Übrigen das Fehlen abstrakter Regeln, die der mit der Entscheidung betrauten Person vorschreiben, wann ein Beweis als erbracht anzusehen ist (*Kotschnigg/Pohnert in Tannert/Kotschnigg/Twardosz*, FinStrG § 98 Rz 55, mit Zitat *Rechberger in Fasching/Konecny*, ZPO³ III/1 § 272 Rz 2). Dies gilt gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) auch für das Abgabenverfahren (*Ritz*, BAO⁶, § 167 Rz 6). Die für das Beweisverfahren in Steuerangelegenheiten zwischen nahen Angehörigen entwickelten Thesen sind daher insoweit zu relativieren, als keine gebundene Beweismwürdigung dergestalt besteht, dass bei Bestehen bestimmter Beweismittel unwiderlegbar zu vermuten sei, eine tatsächlich unwahre Behauptung des Abgabepflichtigen würde der Wahrheit entsprechen.

12. Bezüglich der Rechtsbeziehungen zwischen einander Nahestehenden wie im gegenständlichen Fall zwischen nahen Angehörigen (nämlich die vertraglichen Beziehungen zwischen dem Beschuldigten und seinen Eltern bezüglich der Nutzung des Obergeschosses des Objektes XXX) vermisst die Rechtsprechung und Lehre im Abgabenverfahren den Interessengegensatz, welcher einander Fremde dazu zwingt, ihre Rechtsbeziehungen untereinander so zu gestalten, dass sie das tatsächliche Geschehen im Wirtschaftsleben widerspiegeln, weil sich die Geschäftspartner „nichts schenken wollen“ (Jakom/Lenneis EStG, 2020, § 4 Rz 331). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie 1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, 2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und 3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dies gelte vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten. Die Voraussetzungen müssten kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (der bereits angesprochene § 167 Abs. 2 BAO) und kämen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des [§ 21 BAO](#) (vgl. bereits VwGH 10.5.1988, [87/14/0084](#)) (Jakom/Lenneis EStG, 2020, § 4 Rz 332; VwGH 31.1.2019, [Ra 2018/15/0050](#)).

13. Zusammengefasst ergibt sich daher bei einer finanzstrafrechtlichen Würdigung einer Beweislage nach § 98 Abs. 3 FinStrG bezüglich einer behaupteten Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen wohl nachstehendes Prüfungsschema:

- Welche (zivilrechtliche) Rechtslage ist zwischen den nahen Angehörigen aufgrund ihrer Verträge tatsächlich erzeugt worden? Hat etwa nachweislich gar kein Mietvertrag (mehr) bestanden und wurden Zahlungen der Eltern an ihren Sohn in Höhe der vormaligen Mietzinse lediglich zur Unterstützung im Familienverband geleistet, erübrigt sich die Prüfung, ob ein solcher Mietvertrag auch steuerlich anerkannt werden würde.
- Ist von einem Mietverhältnis zwischen den nahen Angehörigen auszugehen, ist dieses auch steuerlich anzuerkennen, weil die Vertragsbeziehung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt und einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre? Führt etwa ein entsprechender Fremdvergleich zu der Beurteilung, dass ein derartiger tatsächlich bestehender, nach

außen ausreichend zum Ausdruck kommender und einen entsprechend bestimmten Inhalt habender Mietvertrag so zwischen Fremden nicht abgeschlossen worden wäre, ist er steuerlich nicht anzuerkennen mit der Konsequenz, dass durchgeführte antragsgemäße Veranlagungen aufgrund von Steuererklärungen, bei welchen solcherart Vorsteuern bzw. Werbungskosten aus der tatsächlich nun nichtunternehmerischen Sphäre geltend gemacht worden sind, bei bereits erfolgter Bekanntgabe der Bescheide zu einer Verkürzung an Umsatzsteuer und Einkommensteuer geführt haben oder, wenn der deliktische Erfolg nicht mehr eingetreten ist, geführt hätten und dass bereits zuvor mittels unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen zu Unrecht nicht zustehende Gutschriften an Umsatzsteuer geltend gemacht worden sind.

- Ist aber solcherart das Tatbild von Finanzvergehen erfüllt, ist in einem weiteren Schritt die subjektive Tatseite zu prüfen: Welches Verschulden trifft den nunmehr beschuldigten Abgabepflichtigen; welcher Vorwurf ist ihm zu machen, wenn er in diesem Zusammenhang der Abgabenbehörde unrichtige Abgabenerklärungen übermitteln hat lassen?

14. Unter Beachtung dieser Überlegungen ergibt sich nun aus den vorgelegten Akten folgender strafrelevanter Sachverhalt:

14.1. Nach dem Ableben ihres Vaters hat F als neue Eigentümerin der Liegenschaft XXX, EZxxx, gegenüber dem Beschuldigten A Verkaufsbereitschaft signalisiert, woraufhin dieser diesbezüglich im Mai oder Juni 2014 erste Überlegungen hinsichtlich eines Erwerbes angestellt hatte. Zu dieser Zeit war das Erdgeschoss des Hauses an I um monatlich € 300,00 zuzüglich 50 % Betriebskosten und das Obergeschoss an D, den Vater des Beschuldigten, um monatlich € 327,00 zuzüglich 50 % Betriebskosten vermietet. E und D, die Eltern des Beschuldigten, haben die Mietwohnung im Obergeschoss schon seit 30 Jahren bewohnt. Auch der Beschuldigte selbst hatte dort von Geburt an bis zum 13. August 2013 seinen Hauptwohnsitz gehabt; danach hatte er dort einen Nebenwohnsitz (Niederschrift Schlussbesprechung zu ABnr2; Tz 1, Finanzstrafakt, Bl. 4). Er war mit seiner damaligen Lebensgefährtin liiert, mit welcher er zwei gemeinsame Kinder gehabt hat; man war auf der Suche nach einem Eigenheim. In Anbetracht der bestehenden Vermietungen naheliegenderweise hat der Beschuldigte auch überlegt, ob er nicht aus diesem Objekt Einkünfte aus Vermietung erzielen könnte, und zur Klärung der steuerlichen Fragen im Zusammenhang mit einer geplanten Fortführung der Vermietung der Wohnungen des Kaufobjektes am 15. Juli 2014 eine Auskunft von der Kanzlei der Verteidigerin, konkret von Mag.B, eingeholt. Dabei war von einem späteren unentgeltlichen, lebenslänglichen und dinglichen Wohnungsgebrauchsrecht am Obergeschoss zugunsten der Eltern (siehe nachstehend) keine Rede (Vorbringen des Verteidigers). Auch die Eltern haben sich im Zusammenhang mit dem Mietvertragsverhältnis betreffend das Obergeschoss fachkundig beraten lassen, wobei ihnen von Rechtsanwalt Dr.L bestätigt worden

ist, dass der mit 31. Dezember 2000 befristete Mietvertrag – offenkundig ohne schriftliche Urkunde – als unbefristetes Mietverhältnis fortgesetzt worden war (Vorbringen des Beschuldigten, Verhandlungsprotokoll, S. 5).

14.2. Eine wesentliche Frage für den Beschuldigten war unter anderem die Finanzierung des Kaufes, wobei ihn die Eltern unterstützen sollten. Er hat daher schon deshalb mit ihnen das Einvernehmen gesucht. Die Eltern waren gerne bereit, ihren Sohn beim Hauskauf finanziell zu unterstützen, strebten aber auch selbst nach Sicherheit bezüglich ihrer Wohnsituation. Besonders aus der Sicht der Mutter des Beschuldigten, E, welche ihr Wohnrecht nur aus ihrer Eigenschaft als Ehegattin des Mieters D ableiten konnte, bestanden große Bedenken, ob sie bzw. ihr Ehemann in späteren Jahren nicht im Falle eines Ablebens ihres Sohnes (beispielsweise aufgrund eines Unfalles) und einem Erbantritt seiner präsumtiven Ehegattin (der damaligen Lebensgefährtin) ihr Wohnrecht aus dem natürlich aufkündbaren Mietvertrag verlieren könnten (sie aus dem Haus „geekelt“ werden könnten) (Aussage E, Verhandlungsprotokoll, S. 6).

Sie haben gemeinsam mit dem Beschuldigten diesbezüglich den Verfasser des späteren Kaufvertrages, Dr.K, im Notariat Dr.JX angesprochen. Dr.K hat ihnen die Einrichtung eines unentgeltlichen dinglichen und lebenslänglichen Wohnungsgebrauchsrechtes im Obergeschoss des Kaufobjektes vorgeschlagen hat, welches – unbeeinflussbar von der Stieftochter – im Grundbuch eingetragen werden und – so die Schlussfolgerung des Bundesfinanzgerichtes – an die Stelle des vormaligen Mietbestandsrechtes treten sollte. Die Eltern und der Beschuldigte waren mit diesem Vorschlag einverstanden, weshalb Dr.K letztendlich einen Kaufvertrag zur Unterschrift vorbereitet hat, in welchem zwar das Mietverhältnis betreffend das Erdgeschoss, nicht aber mehr das Mietverhältnis betreffend das Obergeschoss festgehalten worden ist (Kaufvertrag vom 1. August 2014, Pkt. VI: „... Festgestellt wird, das die Erdgeschosswohnung des Vertragsobjektes vermietet ist. Der Käufer erklärt den Inhalt des Mietvertrages vom 18.2.2010 zu kennen und tritt auf Vermieterseite in dieses Bestandsverhältnis ein.“, Finanzstrafakt, Bl. 104). Ausdrücklich wurde auch festgehalten: „XII. Änderungen oder Ergänzungen dieses Vertrages bedürften der Schriftform. Auch die Vereinbarung, von der Schriftform abzugehen, bedarf der Schriftlichkeit. Es bestehen keinerlei mündliche Nebenabreden.“. Finanzstrafakt, Bl. 105).

Am 1. August 2014 haben tatsächlich F und A den vorbereiteten Kaufvertrag in Anwesenheit der Eltern des Käufers unterfertigt (Kaufvertrag, Finanzstrafakt, Bl. 101 ff). Anhaltspunkte, dass Dr.K nicht pflichtgemäß den Inhalt des Kaufvertrages den anwesenden Personen erläutert hätte, sind der Aktenlage nicht zu entnehmen und wurde solches auch nicht behauptet.

Am 5. August 2014 wurde von der Sparkasse_G auch eine Kreditzusage an A über einen Betrag von € 180.000,00 zum Ankauf der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft ausgefertigt, wobei neben dem Beschuldigten auch seine Eltern als Kreditnehmer angeführt sind. Dieser Umstand war lediglich dem Wunsch der Kreditgeberin geschuldet, welche zusätzliche

Sicherheiten bekommen wollte (Vorbringen des Beschuldigten). Der Kreditvertrag wurde vom Beschuldigten und seinen Eltern am 18. August 2014 auch unterfertigt (Kreditvertrag, Finanzstrafakt, Bl. 113 ff).

Am 21. August 2014 haben der Beschuldigte und seine Eltern vor Dr.K im Notariat Dr.JX die vorbereitete Vereinbarung über die Einräumung der Dienstbarkeit eines lebenslangen unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes – offensichtlich anstelle des bloßen, jederzeit aufkündbaren vormaligen Mietbestandsrechtes – betreffend das Obergeschoss des Objektes XXX unterfertigt (Vertrag, Finanzstrafakt, Bl. 108 ff).

Pkt. II dieser Vereinbarung hat gelautet wie folgt:

„Herr A räumt seinen Eltern D und E das ausschließliche lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht im Haus XXX, in der schon bisher von D und E bewohnten Wohnung im Obergeschoß des Hauses, bestehend aus Küche, Wohnzimmer, Schlafzimmer, Esszimmer, Kinderzimmer, Hobbyzimmer, Vorraum, Bad und WC, verbunden mit dem Recht der Mitbenützung sämtlicher, dem gemeinsamen Gebrauch der Hausbewohner dienenden Räumlichkeiten, wie Stiegenhaus, Keller und Garage sowie dem Recht der Mitbenutzung des Gartens ein.

D und E tragen die auf vom eingeräumten Wohnungsgebrauchsrecht umfassten Räumlichkeiten entfallenden Betriebskosten selbst, solange sie das Wohnungsgebrauchsrecht ausüben.

D und E haben das Recht im Haus XXX jederzeit Besuche zu empfangen und Angehörige und / oder Pflegepersonen zu beherbergen. Sie sind allerdings nicht berechtigt, in dem vom Wohnungsgebrauchsrecht umfassten Räumen Bestandrechte und Benützungsrechte Dritter zu begründen.

Die Einräumung dieses Rechtes wird von D und E angenommen und die grundbücherliche Sicherstellung als Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes vereinbart.“

Anhaltspunkte, dass Dr.K nicht pflichtgemäß den Inhalt dieser Vereinbarung den anwesenden Personen vor ihrer Unterschriftsleistung erläutert hätte, sind der Aktenlage nicht zu entnehmen und wurde solches auch nicht behauptet. Das lebenslängliche unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht wurde auch tatsächlich im Grundbuch eingetragen und von den Eltern auch nicht mehr aufgegeben (Auszug Grundbuch, Finanzstrafakt, Bl. 132).

14.3. Der entscheidende Finanzstrafsenat hat angesichts dieser Aktenlage trotz der gegenteiligen Beteuerungen des Beschuldigten und seiner Mutter keine Zweifel, dass die Formulierungen des Notariatssubstituten Dr.K in der Vereinbarung vom 21. August 2014 genau dem entsprochen haben, was von den Parteien gewollt war: Anstelle eines nicht

verschriftlichen, unsicheren Mietvertrages wollten die Eltern eine sichere, nicht anfechtbare, unentgeltliche und dauerhafte rechtliche Grundlage für ihr Wohnen im Hause XXX. Ein solcher Wunsch erscheint in Anbetracht der damaligen Lebenssituation, in welcher sich der Beschuldigte und seine Eltern befunden haben, lebensnah und sehr realistisch. Das, was sie sich gewünscht haben, haben sie auch bekommen.

Hätte es sich aus der Sicht der Eltern nur um den Versuch einer Absicherung gegenüber einer potenziell böswilligen Schwiegertochter gehandelt oder wäre die Vereinbarung ein bloßer Irrtum gewesen, hätte diese unter Anwendung derselben Formerfordernisse mit Zustimmung aller Parteien auch rückwirkend wieder aufgehoben werden oder in ein entgeltliches Gebrauchsrecht umgewandelt werden können. Tatsächlich aber ist nach einer Rückfrage des Verteidigers bei Dr.K vertraglich auch in weiterer Folge alles beim Alten geblieben (Verhandlungsprotokoll, S. 4).

In Anbetracht der intellektuellen Fähigkeiten der Vertragsparteien (die bei ihrer Einvernahme durchaus rüstig erscheinende E ist vor ihrer Pensionierung als kaufmännische Angestellte im Sekretariat eines Handelsbetriebes tätig gewesen und war zum Zeitpunkt der Vereinbarung 58 Jahre alt; der Beschuldigte hat mehrere Studienabschlüsse) ergibt sich auch sonst kein Anlass, von einem Irrtum der Vertragsparteien auszugehen. Hätten die Eltern oder der Beschuldigte sich etwa im Irrtum befunden und wären sie bis zur Unterfertigung des Kaufvertrages am 1. August 2014 weiterhin davon ausgegangen, dass das Obergeschoss wie bisher an die Eltern des Beschuldigten vermietet werden sollte, hätten sie bei Vortrag des Vertragsinhaltes durch Dr.K wohl reklamiert, dass im Vertragstext lediglich von der Vermietung des Untergeschosses die Rede sei.

Nach allgemeiner Lebenserfahrung werden Verträge, die die Lebenssituation eines Menschen entscheidend beeinflussen, wie hier der erste Ankauf eines Hauses, in welchem die eigenen Eltern wohnen, unter Aufbietung aller finanziellen Kräfte, durch den Käufer, hier des Beschuldigten, entsprechend seinen intellektuellen Fähigkeiten durchaus aufmerksam studiert. A ist akademisch gebildet und übt einen geistig anspruchsvollen Beruf aus. Er erscheint logisch sehr organisiert und hat sich auch auf den Erwerb und die nachfolgende Nutzung des verfahrensgegenständlichen Kaufobjektes entsprechend vorbereitet, indem er offensichtlich mit allen Beteiligten Gespräche geführt hat. In Anbetracht dieser solcherart dabei erworbenen Sachverhaltskenntnis ist es ihm auch bei einer nur flüchtigen Durchsicht des Kaufvertragstextes nicht verborgen geblieben, dass die Vermietung des Obergeschosses darin nicht angeführt gewesen ist. Dennoch ist keine Reklamation erfolgt, dies eben deshalb – so die Schlussfolgerung des Bundesfinanzgerichtes – weil diese Auslassung auch tatsächlich gewollt gewesen ist.

In gleicher Weise haben auch die Vertragsparteien bei der Vorbereitung des Vertrages über die Einräumung des unentgeltlichen, lebenslänglichen und dinglichen, also gegen alle geltenden Wohnungsgebrauchsrechtes an die Eltern des Beschuldigten nicht reklamiert oder für den Fall

des noch aufrechten entgeltlichen Bestandsvertrages die naheliegende Frage gestellt, wie die beiden einander offensichtlich widersprechenden Rechtsbeziehungen nun zusammenwirkten, was dann wohl bei der textlichen Gestaltung des Vertrages durch Dr.K – ihm eine korrekte Vorgangsweise unterstellt, woran das Bundesfinanzgericht keinen Anlass für Zweifel sieht – auch berücksichtigt worden wäre. Tatsächlich aber wurde die diesbezügliche Vereinbarung von ihm auch so vorbereitet, wie oben dargestellt, und von allen Beteiligten entsprechend unterfertigt, woraus sich ebenfalls erschließt, dass das vormalige Mietvertragsverhältnis kein Thema mehr gewesen ist, weil es nach dem Willen der vertragschließenden Parteien keinen Bestand mehr gehabt hat.

Mag also der Beschuldigte seinem Steuerberater am 15. Juli 2014 noch wahrheitsgemäß berichtet haben, dass er das Erdgeschoss und das Obergeschoss des Kaufobjektes zu vermieten beabsichtige, ist in weiterer Folge eine ihm bekannte wichtige Veränderung dergestalt eingetreten, dass es nach Abschluss des Kaufvertrages zu keiner Vermietung des Obergeschosses mehr gekommen ist, weil der Beschuldigte dort seinen Eltern ein unentgeltliches und lebenslängliches Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt hatte.

Es verbleibt die Frage, warum die Eltern ihrem Sohn trotz fehlendem Rechtsgrund monatliche Zahlungen zukommen haben lassen, die betraglich der Höhe der vormaligen Mietzahlungen an F entsprochen haben? Die Antwort ist einfach: Sie wollten ihren Sohn, der sich in einer schwierigen Finanzlage befunden hat, aus Gründen der familiären Verbundenheit unterstützen und haben ihm deshalb freiwillig diese Gelder zugewendet. Ihr Sohn sollte durch die Einrichtung des unentgeltlichen, lebenslänglichen und gegenüber jedermann geltenden Wohnungsgebrauchsrechtes im Obergeschoss des Hauses insoweit keinen finanziellen Nachteil erleiden.

Hat aber im strafrelevanten Zeitraum zwischen dem Beschuldigten und seinen Eltern kein Mietverhältnis betreffend das Obergeschoss des Objektes XXX bestanden, weil die Eltern stattdessen dort unentgeltlich und auf Lebenszeit dort ein dingliches Wohnrecht besessen haben, ist A für diese Zeit auch nicht berechtigt gewesen, die gesamten Vorsteuern bzw. die gesamten Aufwendungen und Ausgaben als Werbungskosten gegenüber dem Fiskus geltend zu machen.

14.4. Zum gleichen steuerlichen Ergebnis gelangte man auch, ginge man rein hypothetisch davon aus, dass – entgegen der gewonnenen Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes – das entgeltliche Mietvertragsverhältnis zwischen dem Hauseigentümer und den Eltern des Beschuldigten nicht von einem dinglichen, lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrecht abgelöst worden sei, sondern nur eine Modifizierung der Vertragsbeziehung eingetreten wäre dergestalt, dass zu dem weiter bestehenden entgeltlichen Mietvertrag in irgendeiner Form das unentgeltliche, lebenslängliche und gegen jedermann wirkende Wohnungsgebrauchsrecht hinzugetreten wäre, welches aber wiederum gegen den Sohn weiterhin entgeltlich und daher die Beständigkeit des dinglichen Rechtes

beeinträchtigend (weil bei Leistungsverzug logischerweise anfechtbar) geblieben wäre: Weder wäre das Fortbestehen des entgeltlichen und im Übrigen nicht (mehr) verschriftlichten Mietvertrages nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen, weil eine zu erwartende Erwähnung der Mietvereinbarung sowohl im Kaufvertrag als auch im Vertrag über die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes vollständig unterblieben ist, noch ergäbe der Inhalt des angeblich aufrecht bleibenden Mietvertrages in Verbindung mit dem gleichzeitig eingeräumten unentgeltlichen und lebenslänglichen Wohnungsgebrauchsrecht einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhalt. In Anbetracht der offensichtlich unklaren Vertragslage erwiese sich eine Prüfung deren Fremdüblichkeit als schwierig, wahrscheinlich aber wäre eine solche Vertragsgestaltung unter Fremden als unüblich zu bezeichnen gewesen: Ein fremder Erwerber der Liegenschaft hätte einem Mieter wohl schwerlich ein dingliches Wohnungsgebrauchsrecht im Obergeschoss des auf seine Kosten renovierten zweigeschossigen Hauses auf Lebenszeit eingeräumt, allenfalls hätte er ihm die Möglichkeit gegeben, das Mietverhältnis, eventuell in Anbetracht der getätigten Investitionen unter Erhöhung des Mietzinses unter Abzug eines Entgeltes für das Haftungsrisiko gegenüber der finanzierenden Sparkasse fortzusetzen – zumal im Innenverhältnis vereinbart war, dass die Kreditrückzahlung ohnehin alleine durch den Hauseigentümer erfolgen sollte (Finanzstrafakt, Bl. 199). Mag man über eine Fremdüblichkeit im Falle einer vertraglichen Gemengelage – je nach Sichtweise – noch diskutieren, besteht wohl Einvernehmen, dass eine solche Vertragslage, wie erwähnt, nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen ist und auch keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt gehabt hätte. Damit aber wären die steuerrechtlichen Voraussetzungen zur Anerkennung des hypothetischen vertraglichen Gebildes nicht vorgelegen.

14.5. Da der Steuerberater von seinem Klienten über die geänderte Rechtslage, nämlich den tatsächlichen Entfall der Vermietung des Obergeschosses, nicht in Kenntnis gesetzt worden ist (siehe insoweit auch das Vorbringen des Beschuldigten bzw. des einschreitenden Verteidigers, wonach die befassende Steuerberatungskanzlei von der Einrichtung des Servitutes des lebenslänglichen unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes zu Gunsten der Eltern des Beschuldigten erst im Verlauf der Außenprüfung im Frühjahr 2016 informiert worden ist), ist er unverändert von einer Vermietung des gesamten Objektes XXX ausgegangen und hat dementsprechend die Abgabenerklärungen gegenüber dem Finanzamt Linz gestaltet, wodurch sich überhöhte Gutschriften an Umsatzsteuer für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis März, April bis Juni und Juli bis August 2015 ergeben haben bzw. bei erklärungsgemäßer Veranlagung der – die dem Beschuldigten auferlegte abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzten – Steuererklärungen für 2014 ebenfalls eine überhöhte Gutschrift an Umsatzsteuer und eine zu niedrige Einkommensteuer ergeben hätten. Das Finanzamt Linz als Finanzstrafbehörde hat daher in dem vom Beschuldigten bekämpften Strafbescheid zu Recht entsprechende, teils bereits bewirkte, teils bei antragsgemäßer Veranlagung bevorstehende Verkürzungen an Umsatz- und Einkommensteuern festgestellt.

14.6. In subjektiver Hinsicht kommt der Beschwerde des Beschuldigten jedoch teilweise Berechtigung zu:

Es stellt sich hier die weitere Frage, warum nun der Beschuldigte seinen Steuerberater über die Änderung der Sachlage nicht informiert hat? Die Einräumung des Servitutes zugunsten seiner Eltern ist für die Verwirklichung seines Kaufwunsches offensichtlich ein Schlüsselement gewesen, womit er die Zustimmung seiner Eltern gewonnen hat. So etwas konnte er nicht einfach vergessen oder verdrängen. In Anbetracht seiner intellektuellen Fähigkeiten in Verbindung mit der notgedrungen ausführlichen Befassung mit dieser Thematik (siehe oben) bestehen für das Bundesfinanzgericht keine Anhaltspunkte, dass dem Beschuldigte in der Zeit der Vorbereitung der strafrelevanten Steuererklärungen die oben beschriebene Veränderung des Sachverhaltes nicht gedanklich präsent gewesen wäre. Warum hat er dann nun seinem Steuerberater, der ihn mit Sicherheit zur Mitteilung aller wichtigen Informationen rund um seine zu erstellenden Abgabenerklärungen verpflichtet hat, davon nichts erzählt? Es erschließt sich daher vorerst durchaus der Verdacht, dass es dem Beschuldigten, nachdem ihm von seinem Steuerberater von der Möglichkeit der Steuerersparnis durch Vermietung erzählt worden ist, er aber in der Gestaltung des Sachverhaltes vom vereinbarten Konzept abgewichen war, um eine rechtswidrige Steuervermeidung im Höchstausmaß gegangen ist.

Eine gewisse Entlastung bringen die Ausführungen des Beschuldigten in der mündlichen Verhandlung, wenn er – wenngleich zu einer anderen Fragestellung (siehe oben Pkt. E) – zu seiner Art der Problemlösung ausgeführt hat: „Ich will mich eigentlich auf Wesentliches konzentrieren und beschränke mich darauf. Ich will darauf schauen, dass es den Menschen in meiner Umgebung, die mir wichtig sind, gut geht. Ich wollte daher einfach eine Regelung, dass sich meine Eltern wohlfühlen und der Rest war eigentlich egal, weshalb ich nicht darauf geschaut habe. Ich habe diese Vereinbarung mit meinen Eltern nicht gleich gesehen wie ein Rechtsgeschäft mit einem Fremden, wo ich den Vertragsinhalt dann mehr Aufmerksamkeit geschenkt hätte.“ Diese Selbsterkenntnis des Beschuldigten erscheint dem Bundesfinanzgericht nicht völlig unplausibel, bedeutet aber auch eine ehrlicher Weise eingestandene Gleichgültigkeit im Falle von erkannten Problemlagen, die nicht diese angestrebte Wohlfühlzone betroffen haben („der Rest war eigentlich egal ...“).

Zu seinen Gunsten ist dem Beschuldigten daher im Zweifel einzuräumen, dass es – entsprechend seinen Darlegungen – gerade noch möglich sein kann, er habe die Geschehnisse bzw. die einzelnen Themen (zuerst steuerrechtliche Klärung, dann Klärung der Finanzierung, dann die Klärung im familiären Rahmen) nicht mit ausreichender Deutlichkeit gedanklich miteinander in Verbindung gebracht, sodass er eben keinen Plan gefasst hätte, die ihm nicht zustehenden Steuergutschriften rechtswidrig zu erzwingen, und bereits mit entsprechenden Wissen oder sogar Absicht auf Steuerverkürzung gehandelt hat, wenn er im strafrelevanten Zeitraum seinem Steuerberater den Inhalt der mit seinen Eltern abgeschlossenen Vereinbarung

über die Einräumung des unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes eben nicht zur Kenntnis gebracht hat.

Es sind aber – so die Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes – für ihn jedenfalls ernsthafte Zweifel verblieben, ob dass, was er zuerst seinem Steuerberater angekündigt hatte, nämlich eine entgeltliche Vermietung auch des Obergeschosses des Kaufobjektes, noch mit dem tatsächlich verwirklichten Sachverhalt, nämlich der Einräumung eines lebenslänglichen unentgeltlichen grundbücherlichen Wohnungsgebrauchsrechtes für das bewusste Obergeschoss zugunsten seiner Eltern, übereinstimmen konnte. Hat er aber die Wohnung seiner Eltern diesen nicht gegen Entgelt vermietet, sondern ihnen ein unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt, welches sogar im Grundbuch eingetragen wurde, so war es wohl äußerst wahrscheinlich, dass das ursprünglich geplante steuerliche Konzept so nicht mehr zutreffen konnte. Zu dieser begrifflichen Wahrnehmung bzw. Irritation und in weiterer Folge der Schlussfolgerung einer dringenden Benachrichtigung seines Steuerberaters bedurfte es keiner gesteigerten Aufmerksamkeit und keiner besonderen intellektuellen Fähigkeiten, welche aber dem Beschuldigten ohnehin gegeben sind bzw. waren. Dennoch hat er – im Gegensatz zu seinem vorherigen Verhalten, wonach er sehr wohl Expertenrat eingeholt hat – nunmehr in Gleichgültigkeit verharret und mit seinem Steuerberater insoweit kein Gespräch geführt.

Dem Beschuldigten ist daher zumindest anzulasten, dass er es zu den beschriebenen Tatzeitpunkten ernsthaft für möglich gehalten hat, wonach das steuerliche Rechenwerk und die Abgabenerklärungen, wie sie der im Unwissen gehaltene Steuerberater erstellt würde, nicht der Realität entsprechen könnten und er solcherart zu wenig an Einkommensteuer vorgeschrieben beziehungsweise zu viel an Umsatzsteuer gutgeschrieben erhalten würde, sich aber damit mit der von ihm eingeräumten Gleichgültigkeit abgefunden hat und nichts unternommen hat. A hat daher hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Verfehlungen eine bedingt vorsätzliche Vorgangsweise zu verantworten.

14.7. Es ergibt sich daher wie folgt:

14.7.1. Betreffend die Voranmeldungszeiträume Juli bis September 2014 und Oktober bis Dezember 2014 wurden am 31. Oktober 2014 bzw. am 16. Februar 2015 auf Veranlassung des Beschuldigten per FinanzOnline Voranmeldungen beim Finanzamt Linz eingereicht, in welchen Gutschriften an Umsatzsteuer in Höhe von -€ 2.279,50 und -€ 754,63 geltend gemacht worden sind; insgesamt also -€ 3.034,13 (Abfrage des Abgabenkontos des Beschuldigten). Tatsächlich sind aber A lediglich Gutschriften in Höhe von insgesamt -€ 1.206,65 zugestanden (Bericht Außenprüfung vom 23. Februar 2016 zu ABNr1). Eine allfällige Strafbarkeit dieser Geltendmachung überhöhter Gutschriften ist durch die Strafbarkeit der versuchten Hinterziehung an Umsatzsteuer nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG betreffend das Veranlagungsjahr 2014 (siehe Pkt. 14.7.2.) konsumiert. Die Vorgänge sind kein Verfahrensgegenstand vor dem Bundesfinanzgericht.

14.7.2. Betreffend das Veranlagungsjahr 2014 wurden auf Veranlassung des Beschuldigten per FinanzOnline am 22. Oktober 2015 die auf Basis der unzutreffenden Informationen des Beschuldigten erstellten Umsatz- und Einkommensteuererklärung dem Finanzamt Linz übermittelt (Finanzstrafakt, Bl. 164), wobei der Beschuldigte es ernsthaft für möglich gehalten, sich aber damit abgefunden hat, dass zu hohe Vorsteuern bzw. zu hohe Werbungskosten geltend gemacht würden. Tatsächlich sind auch die Vorsteuern um € 1.827,48 zu hoch geltend gemacht worden und wäre die Einkommensteuer um € 837,49 zu niedrig festgesetzt worden, wären die Bescheide antragsgemäß ergangen (Bericht Außenprüfung vom 23. Februar 2016 zu ABNr1). A hat daher eine versuchte Hinterziehung an Umsatzsteuer in Höhe von € 1.827,48 und an Einkommensteuer in Höhe von € 837,49 gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten, wobei er aber lediglich bedingt vorsätzlich gehandelt hat. Die tatsächlich festgesetzte Einkommensteuer ist am 4. April 2016 entrichtet worden (Kontoabfrage).

14.7.3. Betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis März 2015, April bis Juni 2015 und Juli bis September 2015 wurden am 15. Mai 2015, am 17. August 2015 und am 4. November 2015 durch den Steuerberater des Beschuldigten per FinanzOnline Voranmeldungen beim Finanzamt Linz eingereicht, in welchen Gutschriften an Umsatzsteuer in Höhe von -€ 378,80, - € 4.693,34 und -€ 10.621,92 geltend gemacht worden sind (USt-Daten, Finanzstrafakt, Bl. 151 f, 155 f, 159 f; Kontoabfrage). Tatsächlich sind aber dem Beschuldigten lediglich Gutschriften in Höhe von -€ 172,63, -€ 2.280,67 und -€ 4.862,92 zugestanden (Festsetzungsbescheide, Finanzstrafakt, Bl. 153, 157 und 161), weil die für den nichtunternehmerischen Bereich geltend gemachten Vorsteuern auszuscheiden waren (Bericht Außenprüfung vom 18. Februar 2016 zu ABNr2). Der Beschuldigte hat es ernsthaft für möglich gehalten, sich aber damit abgefunden, dass von seinem Steuerberater mittels der Voranmeldungen zu hohe Umsatzsteuergutschriften geltend gemacht werden, was auch tatsächlich eingetreten ist. A hat daher diesbezüglich Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG betreffend nicht zustehende Gutschriften in Höhe von insgesamt € 8.377,84 (01-03/15: € 206,17 + 04-06/15: € 2.412,67 + 07-09/15: € 5.759,00) zu verantworten. Der Schaden in Form einer Auszahlung des solcherart tatsächlich nicht zustehenden Guthabens wurde mit Rückzahlung vom 4. April 2016 wieder beglichen (Abgabenkonto).

15. Zur Strafbemessung ist auszuführen:

17.1. Zur Höhe der Geldstrafe:

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.

Es ist auch darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Es ist realistisch, dass dann, wenn die Abgabenbehörde nicht angedrängt hätte und keine Außenprüfungen begonnen worden wären, eine Richtigstellung der Umsatzsteuergutschriften bzw. der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 2014 nicht stattgefunden hätte.

Ein Unterschreiten eines Betrages von 10 % des Strafrahmens ist gemäß [§ 23 Abs. 4 FinStrG](#) nur bei Vorliegen besonderer Gründe zulässig; die in Frage kommenden Umstände rechtfertigen eine außerordentliche Milderung trotz der wesentlichen mildernden Aspekte zumal in Anbetracht der zu beachtenden Spezial- und Generalprävention jedoch nicht (siehe nachstehend).

(Versuchte) Abgabehinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG werden gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der maßgeblichen Verkürzungen geahndet; zusätzlich kann bei entsprechender Notwendigkeit auch eine Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten verhängt werden. Eine solche Notwendigkeit erschließt sich aus der Aktenlage nicht.

Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG werden gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zur Hälfte der zu Unrecht geltend gemachten Abgabengutschriften geahndet.

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

Die sich aus den vom Beschuldigten begangenen Abgabehinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG und Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG ergebende Strafdrohung beträgt daher USt 2014: € 837,49 + ESt 2014: € 1.827,48 = € 2.664,97 X 2 ergibt € 5.329,94 zuzüglich ungerechtfertigte USt-Gutschriften € 206,17 + € 2.412,67 + € 5.759,00 = € 8.377,84, davon die Hälfte: € 4.188,92, ergibt insgesamt € 9.518,86.

Bei einem durchschnittlichen Verschulden, einander die Waage haltenden Milderungs- und Erschwerungsgründen und durchschnittlichen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen beim Beschuldigten ergäbe sich solcherart ein Ausgangswert an Geldstrafe in Höhe von gerundet € 4.700,00.

Wie oben ausgeführt, ist dem Beschuldigten lediglich eine bedingt vorsätzliche Handlungsweise vorzuwerfen, wobei sich sein Fehlverhalten schon vor vier Jahren zugetragen hat. Er ist laut Aktenlage aber weiterhin als Vermieter von Teilen des verfahrensgegenständlichen Wohnhauses tätig (Veranlagungsakten), wobei es von seiner Seite

einer besonderen Sensibilität hinsichtlich der Abgrenzung der unternehmerischen Sphäre bedarf; ein enges Einvernehmen mit seinem Steuerberater erscheint dabei unabdingbar.

Eine Geldstrafe ist dermaßen zu bemessen, dass einerseits der konkrete Täter für die Zukunft zu einem abgabenrechtlichen Wohlverhalten angeleitet wird, andererseits aber bei Bekanntwerden der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes nicht andere Personen in der Lage des Beschuldigten in den Irrtum verfallen könnten, einem Fehlverhalten wie das des Beschuldigten käme lediglich ein vernachlässigbarer Unwertcharakter zu, sodass man etwa im Falle eines Finanzbedarfes bedenkenlos seinen Steuerberater und in weiterer Folge die Abgabenbehörde beschwindeln dürfte.

Im gegenständlichen Fall stehen dem Erschwerungsgrund der Mehrzahl der deliktischen Angriffe als mildernd gegenüber die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Finanzstraftäters, die erfolgte Schadensgutmachung, sein späteres Wohlverhalten nach den Taten, sowie der Umstand, dass es betreffend den Verkürzungen für 2014 beim bloßen Versuch geblieben ist. In Abwägung all dieser Argumente reduziert sich der obgenannte Ausgangswert auf € 3.000,00.

Dazu kommen noch die festgestellten Sorgepflichten und die wirtschaftliche Lage des Beschuldigten, wie von ihm dargestellt, sodass die Geldstrafe in gesamthafter Betrachtung sogar auf € 2.100,00 abgemildert werden kann.

Zusätzlich schlägt auch noch eine überlange Verfahrensdauer mit € 300,00 zu Buche, sodass letztendlich eine Geldstrafe von € 1.800,00 zu verhängen ist.

17.2. Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei zumal aufgrund des gegebenen Verböserungsverbotes (siehe oben) eine Verringerung auf sechs Tage vorzunehmen ist.

18. Die festgesetzten Verfahrenskosten in Höhe von € 180,00 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 (also ein Monat nach Verkündung der Entscheidung) fällig gewesen und sind auf das Finanzamts-Konto der Finanzstrafbehörde zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste, soweit nicht allenfalls gemeinnützige Leistungen zu erbringen wären. 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 als wesentlich erwiesen die vorzunehmende Beweiswürdigung und das anzuwendende Ermessen.

Linz, am 29. November 2019