



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg  
Finanzstrafsenat Salzburg 7

GZ. FSRV/0024-S/08

## **Berufungsentscheidung**

Der Finanzstrafsenat Salzburg 7 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Mag. Peter Maurer sowie die Laienbeisitzer Dr. Walter Zisler und Mag. Gottfried Warter als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen F, vertreten durch die Mayrl und Partner Wirtschaftsprüfer, 5020 Salzburg, Nonnthaler Hauptstraße 52, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1, 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 6. Mai 2008 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 23. April 2008, StrNr. 091/2005/00000-001, nach der am 16. Juni 2009 in Anwesenheit des Beschuldigten und Verteidigers Dkfm. Dr. Josef Mayrl für die Mayrl und Partner Wirtschaftsprüfer, des Amtsbeauftragten HR Dr. Josef Inwinkl sowie der Schriftführerin Ulrike Kranzinger durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und die bekämpfte erstinstanzliche Entscheidung dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:

I.1. F. ist schuldig, er hat im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Abgabepflichtiger bzw. verantwortlicher Unternehmer

I.1.a) fahrlässig unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in den Jahren 2002 und 2003 betreffend die Veranlagungsjahre 1999 und 2000 eine

Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von ATS 10.810,00 (1999) und ATS 11.255,00 (2000) und betreffend das Veranlagungsjahr 1999 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von ATS 7.566,00 bewirkt, indem er unter Außerachtlassung der ihm gebotenen, möglichen und zumutbaren Sorgfalt in seinem steuerlichen Rechenwerk zu Unrecht auch den der Privatnutzung des Objektes A, 5020 Salzburg, für Wohnzwecke zuzurechnenden Anteil an den Kosten und Mietaufwendungen (ein Viertel des Gesamtaufwandes, siehe Tz. 23 des Bp-Berichtes vom 2. November 2004 zu AB-Nr. 102099/03) als betrieblich veranlasst zum Ansatz gebracht und in diesem Zusammenhang auch Vorsteuern geltend gemacht hat, wodurch die obgenannten bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben in genannter Höhe zu niedrig festgesetzt worden sind, sowie

I.1.b) vorsätzlich unter Verletzung seiner Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume November und Dezember 2005 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von jeweils € 1.500,00 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten

und hiedurch betreffend die Fakten zu Pkt. I.1.a) fahrlässige Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG und betreffend die Fakten zu Pkt. I.1.b) Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen,

weshalb über ihn nach §§ 33 Abs. 5, 34 Abs. 4 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

**€ 1.200,00 (in Worten: Euro eintausendzweihundert)**

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

**sechs Tagen**

verhängt werden.

F. hat auch gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschale Verfahrenskosten in Höhe von € 120,00 und allfällige Kosten des Vollzugs, welche mit gesondertem Bescheid festgesetzt werden würden, zu tragen.

I.2. Das gegen F. beim Finanzamt Salzburg-Stadt unter der StrNr. 091/2005/00000-001 wegen des Verdachtes, er habe betreffend das Veranlagungsjahr 2001 durch Geltendmachung nicht zustehender Vorsteuern in Zusammenhang mit der Privatnutzung des Objektes A, 5020 Salzburg, eine Hinterziehung an Umsatzsteuer gemäß §§ 33 Abs. 1, 13 FinStrG zu bewirken

versucht, überdies anhängige Finanzstrafverfahren wird im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

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

### Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Einzelbeamten des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 23. April 2008, StrNr. 091/2005/00000-001, wurde F. schuldig erkannt, er habe im Bereich des Finanzamtes Salzburg-Stadt als verantwortlicher Unternehmer zur StNr. 123

1.a) vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1999, 2000 und 2001 (durch ungerechtfertigte Geltendmachung von Vorsteuer, siehe Bp-Bericht vom 2. November 2004, AB-Nr. 102099/03, Tz. 23), sowie durch die Abgabe einer unrichtigen Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 (durch ungerechtfertigte Geltendmachung von Privataufwendungen als Betriebsausgaben, siehe o.a. Bp-Bericht, Tz. 23) Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen waren und zwar

Umsatzsteuer für die Jahre

|                  |               |              |
|------------------|---------------|--------------|
| 1999 in Höhe von | ATS 21.620,12 | (€ 1.571,20) |
| 2000 in Höhe von | ATS 22.510,89 | (€ 1.635,93) |
| 2001 in Höhe von | ATS 22.206,40 | (€ 1.613,80) |

wobei es für die Umsatzsteuer 2001 beim Versuch geblieben sei, und

Einkommensteuer für das Jahr

|                  |                 |                       |
|------------------|-----------------|-----------------------|
| 1999 in Höhe von | ATS 15.132,8512 | (€ 1.099,75)          |
| insgesamt        | ATS 81.470,26   | (€ 5.920,68) verkürzt |

sowie

1.b) vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen, nämlich durch Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen, Verkürzungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Zeiträume 11/2005 in Höhe von € 2.000,00 und 12/2005 in Höhe von € 2.300,00, insgesamt somit € 4.300,00, bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

F. habe hiedurch zu 1.a) Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG (für die Umsatzsteuer für 2001 iVm § 13 FinStrG) und zu 1.b) Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG (offenkundig iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG) eine Geldstrafe von € 3.000,00 verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe von 15 Tagen ausgesprochen.

Die Kosten des Verfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG mit € 300,00 bestimmt.

Aus der gegebenen Aktenlage ergibt sich in Nachvollziehung der Feststellungen der Finanzstraßbehörde erster Instanz, dass der Beschuldigte in den hier gegenständlichen Zeiträumen einen Friseursalon sowie nebenbei eine Managementberatung und eine Vermietung betrieben hat. In der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat am 16. Juni 2009 hat der Beschuldigte dazu näher ausgeführt, dass an der Anschrift 5020 Salzburg, A der Modesalon „H“ als Einzelunternehmen besteht. Der Beschuldigte ist laut seinen eigenen Angaben selbst nicht als Friseur tätig, er ist aber Inhaber und Entscheidungsträger dieses Unternehmens.

Weiters ist der Beschuldigte auch Gesellschafter eines Gastronomiebetriebes in der Stadt Salzburg.

Überdies erzielt der Beschuldigte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Er hat vormals auch eine Managementberatung betrieben, bei der er Kunden eine gewerberechtliche Beratung habe zukommen lassen. Diese Tätigkeit wird derzeit nicht mehr ausgeübt.

Im Zuge einer zu AB-Nr. 102099/03 durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass sich an der Adresse des Friseursalons auch die Privatwohnung des Beschuldigten befindet. Für die Prüfungszeiträume 1999 bis 2001 wurden die Kosten dafür zu 100% als Betriebsaufwand abgesetzt. Von der Betriebsprüfung wurden im Schätzungswege 50% Privatanteil dem Betriebserfolg gewinnerhöhend wieder zugerechnet.

Laut Vorinstanz sei durch die ungerechtfertigte Geltendmachung der Vorsteuern und Privataufwendungen die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG erfüllt worden, wobei es hinsichtlich der Umsatzsteuer für 2001 beim Versuch geblieben sei.

Weiters sei durch die Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen die objektive Tatseite des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG verwirklicht worden.

Der Beschuldigte habe über die erforderlichen Kenntnisse für die korrekte Erstellung der Abgabenerklärungen verfügt.

Der Rechtfertigung des Beschuldigten zum Tatvorwurf nach § 33 Abs. 1 FinStrG, es gäbe eine Vielzahl von Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes, wonach bei teils privater und teils betrieblicher Nutzung die gesamte Vorsteuer in Abzug zu bringen sei, wird entgegnet, diese Rechtsprechung sei erst ab 2004 anzuwenden und müsse zum Ansatz eines Eigenverbrauches führen.

Auch dem Vorbringen, die Wohnung sei eine Dienstwohnung der Ehegattin bzw. die Wohnung werde während der Arbeitszeit auch vom Personal des Friseurbetriebes genutzt, ist die Vorinstanz unter Hinweis auf die gegebenen Räumlichkeiten und die Wohnsituation des Beschuldigten nicht gefolgt.

Hinsichtlich des Tatvorwurfes nach § 33 Abs. 2 FinStrG ist die Vorinstanz der Verantwortung des Beschuldigten, er habe dies aufgrund privater Umstände übersehen, nicht gefolgt und hat vielmehr ein qualifiziert vorsätzliches Handeln angenommen.

Der Beschuldigte habe somit die im Schuldspruch des angefochtenen Erkenntnisses angeführten (teilweise versuchten) Verkürzungen an Umsatzsteuer und Einkommensteuer zu verantworten.

Bei der Strafzumessung wurden die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Beschuldigten und die vollständige Schadensgutmachung als mildernd, als erschwerend hingegen der lange Tatzeitraum gewertet.

Gegen den verurteilenden Teil dieses Erkenntnisses richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 6. Mai 2008, in welcher er (sinngemäß) die Durchführung der mündlichen Verhandlung und die Entscheidung über das Rechtsmittel durch einen Berufungssenat als Organ der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz begehrte (§ 62 Abs. 2 lit. b FinStrG).

In der Berufungsschrift wurde im Wesentlichen wie folgt vorgebracht:

Die gegen den Beschuldigten erhobenen Vorwürfe seien nicht gerechtfertigt. Anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Einzelbeamten sei vorgebracht worden, dass es unrichtig sei, die Hälfte der Miete dem privaten Bereich zuzurechnen.

Außerdem habe der Europäische Gerichtshof festgestellt, dass für teils privat und teils betrieblich genutzte Räumlichkeiten zur Gänze die Vorsteuer in Abzug zu bringen sei.

Zudem sei die privat genutzte Wohnung einerseits nur über das Geschäft zugänglich, andererseits würden sich dort ein Büro, ein Lager und eine Küche für die Mitarbeiter befinden.

Darüber hinaus könne vom finanzstrafrechtlichen Standpunkt aus angeführt werden, dass der Beschuldigte Unternehmer und seine Ehefrau angestellt sei und es sich genauso um eine Dienstwohnung handeln könne, insbesondere im finanzstrafrechtlichen Sinn.

Die Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für zwei Monate sei sicherlich durch die Abgabe der Jahreserklärung geheilt worden und könne nicht zu einem gesonderten finanzstrafrechtlichen Verfahren ausarten, dies insbesondere deshalb, weil der Beschuldigte die subjektive Tatseite bezüglich der Umsatzsteuer[vorauszahlungen] nicht zu verantworten habe, da er subjektiv der Meinung gewesen sei, dass der Frisiersalon und die Vermietung jeweils Umsatzsteuersubjekte gewesen seien, weshalb er hier die Freibeträge für Kleinunternehmer geltend machen könne und weder eine Vorsteuer abzuziehen noch eine Umsatzsteuer zu entrichten habe. Er habe auch keine Vorsteuer geltend gemacht.

Der Beschuldigte habe also die subjektive Tatseite keineswegs erfüllt. Er sei kein Friseur und kein Buchhalter und insbesondere kein Unternehmer, der die steuerrechtlichen Vorschriften genau kenne. Dies habe sich leider herausgestellt bei der Beurteilung, ob er Kleinunternehmer sei oder nicht. Die für eine Bestrafung notwendige Sicherheit der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung würde nicht vorliegen.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat vom 16. Juni 2009 hat der Beschuldigte seine bereits oben dargelegten beruflichen Verhältnisse geschildert.

Zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen hat der Beschuldigte weiters angegeben, dass ihm für seine privaten Zwecke monatlich ca. € 1.500,00 (12mal jährlich) zur Verfügung stehen. Darin sind alle Geldflüsse an ihn enthalten; weitere Einkunftsquellen existieren nicht.

Seine privaten Verbindlichkeiten betragen grob geschätzt etwa € 320.000,00, welche auf den Mietobjekten zur Gänze hypothekarisch sichergestellt sind.

Die Gattin des Beschuldigten ist in seinem Friseursalon angestellt und erhält den Lohn einer Friseurin von monatlich netto € 700,00, 14mal jährlich.

Der Beschuldigte hat keine Sorgepflichten.

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

Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige bzw. Wahrnehmende der steuerlichen Interessen derselben die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. beispielsweise Abgabenerklärungen, wozu auch Umsatzsteuervoranmeldungen (siehe Faktum 1.b) gehören.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Gemäß § 13 Abs. 1 FinStrG gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und für jede Beteiligung an einem Versuch.

Gemäß Abs. 2 leg.cit. ist die Tat versucht, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen oder einen anderen dazu zu bestimmen (§ 11 FinStrG), durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt.

Gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG macht sich der fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer die in § 33 Abs. 1 FinStrG bezeichnete Tat fahrlässig begeht; § 33 Abs. 3 FinStrG gilt entsprechend.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt bedingt vorsätzlich derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

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

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.

Unter **Faktum 1.a)** des erstinstanzlichen Schuldspruchs wurde dem Berufungswerber vorgeworfen, er habe vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe unrichtiger Umsatzerklärungen für die Jahre 1999, 2000 und 2001 durch ungerechtfertigte Geltendmachung von Vorsteuer Verkürzungen an Umsatzsteuer bewirkt bzw. hinsichtlich des Zeitraumes 2001 zu bewirken versucht sowie durch die Abgabe einer unrichtigen Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 durch ungerechtfertigte Geltendmachung von Privataufwendungen als Betriebsausgaben eine Verkürzung an Einkommensteuer bewirkt. Er habe dadurch Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht.

Dieser Tatvorwurf gründet auf den zu AB-Nr. 102099/03 durchgeführten Betriebsprüfung getroffene Feststellungen (siehe dazu insbesondere Tz. 23 des Berichtes über diese Betriebsprüfung vom 2. November 2004).

Demnach befand sich an der Adresse des Friseursalons in Salzburg, A, auch die Privatwohnung des Beschuldigten. Die Kosten dafür wurden zu 100% als Betriebsaufwand abgesetzt. Von der Betriebsprüfung wurden im Schätzungsweg 50% Privatanteil ausgeschieden und gewinnerhöhend zugerechnet; die damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuern wurden als nicht abzugsfähig gewertet.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung wurde auf Grundlage eines im Arbeitsbogen erliegenden Grundrissplanes des Objektes A (Beilage .A der Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung vom 16. Juni 2009) die Aufteilung dieses Objektes hinsichtlich der betrieblichen und privaten Nutzung ausführlich erörtert.

Dieser Plan zeigt einen dort rosa umrandeten Gebäudeteil, welcher zweifelsfrei betrieblich genutzt wird (Lager, Garderobe, Vorraum, Coiffeursalons).

Weiters zeigt der Plan einen gelb umrandeten Gebäudeteil. Der Beschuldigte hat in der mündlichen Berufungsverhandlung angegeben, dass dieser Teil von ihm und seiner Ehegattin für Wohnzwecke genutzt worden sei. In diesem Teil befindet sich auch ein als „Kinderzi.“ bezeichneter Raum, der als Büro genutzt worden sei. Der Beschuldigte gab weiter an, dass der gelb umrandete Teil durchquert werden musste, um zum Lager zu gelangen sowie zum Bad, um heißes Wasser zu holen, wenn in dem im Geschäftslokal befindlichen Boiler kein

solches mehr vorrätig war. Die Arbeitnehmer hätten den Wohnbereich auch als Aufenthaltsraum genutzt sowie die Küche und fallweise die private Toilette benützt.

Der in der mündlichen Berufungsverhandlung als Zeuge einvernommene Betriebsprüfer G gab an, die Prüfung beim Beschuldigten zu AB-Nr. 102099/03 vorgenommen und auch den Wohnbereich (d.i. der oben angeprochene im Plan gelb umrandete Gebäudeteil) besichtigt zu haben. Diese Besichtigung habe eine bis zwei Minuten gedauert.

Der Zeuge gab an, dass die laut Plan privat genutzten Teile für Wohnzwecke genutzt wurden und „wie eine Wohnung“ ausgesehen hätten. In dem als „Kinderzi.“ bezeichneten Gebäudeteil sei ein Büro untergebracht gewesen.

Hinweise auf eine betriebliche Nutzung der übrigen Gebäudeteile waren dem Zeugen nicht mehr Erinnerung.

Weiters gab der Zeuge an, dass während des gesamten Verfahrens kein Nachweis über eine andere Wohnanschrift des Beschuldigten und seiner Ehegattin erbracht wurde.

Dass die Tür zwischen Wohn- und Geschäftsbereich bei der Besichtigung versperrt war und für die Besichtigung extra aufgesperrt wurde und dass sich keine Arbeitnehmer im Wohnbereich aufgehalten haben (so der Zeuge), sei nach Angaben des Beschuldigten bzw. seines Verteidigers damit zu erklären, dass die Besichtigung an einem Montag stattgefunden habe, an dem der Friseursalon geschlossen gewesen wäre.

Eine Überprüfung des vom Zeugen angegebenen Datums (17. Mai 2004) im Zuge der Berufungsverhandlung ergab, dass dieses Datum tatsächlich einen Montag betroffen hat.

Dieses vom Berufungssenat durchgeführte Beweisverfahren hat somit die nicht mit Sicherheit auszuschließende Möglichkeit aufgezeigt, dass der betriebliche Anteil an den Kosten und am Mietaufwand für das Objekt Salzburg, A, tatsächlich mehr als lediglich 50% betragen hat. Insbesondere konnte das Vorbringen des Beschuldigten, dass der Wohnbereich auch von Mitarbeitern des Friseursalons dienstlich benutzt wurde, nicht widerlegt werden.

Es wurde aber auch zweifelsfrei festgestellt, dass dieser als Wohnbereich ausgezeichnete Gebäudeteil keinesfalls ausschließlich der betrieblichen Nutzung diene, sondern vielmehr als Wohnung eingerichtet war und vom Beschuldigten und seiner Ehegattin als solche genutzt auch genutzt wurde (wenngleich einzuräumen ist, dass eine teilweise betriebliche Nutzung nicht widerlegbar ist und der Beschuldigte nach seinen Angaben sich längere Zeit in Oberösterreich aufgehalten hat). Das Ehepaar war auch laut Meldeamt beständig lediglich an der Anschrift 5020 Salzburg, A, als wohnhaft gemeldet.

Zudem ist aufgrund der unklaren und offenkundig nicht immer stringent zu führenden Trennung zwischen privaten und betrieblichen Anteilen denkbar, dass sich der Beschuldigte über dieses tatsächliche Ausmaß in einem – noch entschuldbaren – Irrtum befunden hat.

Jedenfalls ist jedoch ein privater Anteil für Wohnzwecke anzusetzen. Im Zweifel zugunsten des Beschuldigten wird daher das Ausmaß der den Wohnzwecken des Beschuldigten und seiner Ehegattin zuzurechnenden Kosten und Vorsteuern auf lediglich 25% reduziert. Eine weitere Herabsetzung dieses Anteiles kommt jedoch im Hinblick auf die festgestellte Wohnsituation der genannten Personen und auf die vom Betriebsprüfer als Zeugen glaubhaft und nachvollziehbar dargestellte Gestaltung der Räumlichkeiten als Wohnung nicht in Betracht.

Der Beschuldigte hat vorgebracht, er sei aufgrund des Umstandes, dass – so seine Darstellung in der mündlichen Berufungsverhandlung – auch die den Wohnzwecken gewidmeten Gebäudeteile außer während ein paar Nachtstunden zusätzlich betrieblich genutzt worden seien, seiner Meinung nach berechtigt gewesen, sämtliche Kosten und den Mietaufwand für das gesamte Objekt im steuerlichen Rechenwerk in Ansatz zu bringen und auch zur Gänze die entsprechenden Vorsteuern geltend zu machen. Er habe die steuerlichen Rechenwerke selbst erstellt und sich hinsichtlich einer Aufteilung der Nutzung in einen privaten und einen betrieblichen Anteil keinen fachkundigen Rat eingeholt und auch keine Informationen darüber, ob es aufgrund des EU-Rechts Änderungen hinsichtlich der Geltendmachung von Vorsteuern geben könnte.

Diese Darlegung hinsichtlich seiner damaligen Rechtsmeinung ist nicht zwingend widerlegbar: es ist denkbar, dass er damals tatsächlich dieser Rechtsansicht gewesen ist.

Es ist aufgrund der geschilderten Umstände folgerichtig auch nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Bestimmtheit möglich festzustellen, dass der Beschuldigte die Abgabenverkürzung ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden und somit (bedingt) vorsätzlich gehandelt hat.

Vielmehr ist es – im Zweifel zu Gunsten für den Beschuldigten – möglich, dass er irrtümlich der Ansicht gewesen ist, er könne in Anbetracht der teilweise diffusen Abgrenzung zwischen der betrieblichen und privaten Nutzung des Objektes, in welchem er mit seiner Ehegattin im strafrelevanten Zeitraum gewohnt hat, sämtlichen Aufwand und sämtliche Vorsteuer gegenüber dem Fiskus zum Ansatz bringen.

Mit dieser Rechtsmeinung hat der Beschuldigte aber steuerliches Basiswissen in einem derartigen Ausmaß verletzt, dass ein solcher Irrtum jedenfalls nicht entschuldbar ist.

Wenn er die ihm gebotene, mögliche und zumutbare Sorgfalt aufgewendet hätte, hätte er fachkundigen Rat eingeholt und in weiterer Folge bei abgabenredlichem Verhalten den Ansatz der Aufwendungen und die Geltendmachung der Vorsteuern in voller Höhe vermieden und zumindest die strafrelevant verbleibenden Anteile ausgeschieden.

Der Beschuldigte hat daher hinsichtlich der Tatvorwürfe betreffend die Umsatzsteuer 1999 und 2000 sowie die Einkommensteuer für 1999 Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

Bei der Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages betreffend die Einkommensteuer ist bei Fahrlässigkeitsdelikten – anders als bei Vorsatzdelikten, bei denen der Vorsatz auf eine Abgabenverkürzung im höchstmöglichen Ausmaß gerichtet ist – ein in Bezug auf die gesamte aus den Prüfungsfeststellungen resultierenden Abgabennachforderungen prozentuell anteiliger Verürzungsbetrag zu ermitteln.

Irrtümlich hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz im gegenständlichen Fall von vorneherein eine derartige Verhältnisrechnung vorgenommen.

Die fahrlässige Verkürzung an Einkommensteuer für 1999 beträgt daher nunmehr ATS 7.566,00.

Der strafbestimmende Wertbetrag bei der fahrlässig verkürzten Umsatzsteuer für 1999 beträgt ATS 10.810,00 und bei jener für 2000 ATS 11.255,00.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer für 2001 war vor Beginn der Betriebsprüfung noch kein deliktischer Erfolg eingetreten. Eine objektive Verwirklichung von der Tatausführung unmittelbar vorangehenden Handlungen ohne den Willen zur Herbeiführung des gesetzlichen Tatbildes ist nicht strafbar.

Das Finanzstrafverfahren war daher hinsichtlich des Tatvorwurfes betreffend die Umsatzsteuer für 2001 im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten gemäß §§ 136, 157 FinStrG einzustellen.

Unter **Faktum 1.b)** des erstinstanzlichen Schuldspruchs wurde dem Berufungswerber vorgeworfen, er habe vorsätzlich durch Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen Verkürzungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Zeiträume 11/2005 in Höhe von € 2.0000,00 und 12/2005 in Höhe von € 2.300,00 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG1994 hat ein Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine

Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den jeweiligen Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) selbst zu berechnen ist. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 wird der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er eine entsprechende Steuererklärung abzugeben hat.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung weiters schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG eine solche Abgabenverkürzung bewirkt, wenn die selbst zu berechnenden Abgaben, d.h. hier die Umsatzsteuervorauszahlungen, (bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt) nicht entrichtet werden. Mit anderen Worten, das "Bewirken" einer Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlung besteht regelmäßig darin, dass der Täter die Selbstbemessungsabgabe nicht fristgerecht entrichtet, was er – zur Erfüllung des genannten Tatbestandes – für gewiss halten muss (vgl. z.B. VwGH 3.5.2000, 98/13/0242).

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

Hingegen macht sich derjenige – anstelle von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG – einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem erreicht wird, dass die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer zu niedrig festgesetzt wird (beispielsweise indem er unrichtige Jahressteuererklärungen einreicht und das Finanzamt eine erklärungskonforme Veranlagung durchführt), oder indem infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches überhaupt (beispielsweise für ein dem Finanzamt bisher nicht bekanntes Unternehmen) die Jahresumsatzsteuer mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnte.

Der Berufungswerber hätte daher betreffend den Voranmeldungszeitraum November 2005 bis zum Ablauf des 16. Jänner 2006 und betreffend den Voranmeldungszeitraum Dezember 2005

bis zum Ablauf des 15. Februar 2006 die Vorauszahlungen an Umsatzsteuer zu entrichten bzw. entsprechende Voranmeldungen einzureichen gehabt, was nicht geschehen ist.

Wegen Nichtabgabe der Abgabenerklärungen waren die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO durch das Finanzamt Salzburg-Stadt im Schätzungswege ermittelt worden. Mit Bescheiden vom 22. März 2006 wurde die Umsatzsteuer für November 2005 mit € 2.000,00 und die Umsatzsteuer für Dezember 2005 mit € 2.300,00 festgesetzt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung hat der Beschuldigte angegeben, die Schätzungen für diese Voranmeldungszeiträume seien seines Erachtens zu hoch gewesen. Tatsächlich hätte sich aus seiner Erfahrung eine Zahllast von ungefähr € 900,00 ergeben.

Dieser Betrag ist aber zu niedrig gefasst:

Der Umsatzsteuerjahresbescheid für 2005 ergab eine Umsatzsteuerschuld von rund € 22.000,00.

In Anbetracht dieser Jahressteuerschuld und im Hinblick auf die Verteilung der Höhe der Vorauszahlungen für die Zeiträume Jänner bis Oktober 2005 wird in freier Bewieswürdigung zu Gunsten für den Beschuldigten die Höhe des Verkürzungsbetrages für die Monate November und Dezember 2005 auf jeweils € 1.500,00 verringert.

Es ist davon auszugehen, dass dem Beschuldigten die Ergebnisse der Jahressteuererklärungen bei in etwa gleich bleibendem Geschäftsgang bekannt waren. Er wusste also, dass er die entsprechenden Erklärungen abzugeben bzw. Vorauszahlungen zu leisten hatte.

Anzumerken ist, dass die konkrete Höhe der geschuldeten Beträge vom Vorsatz nicht umfasst sein muss.

Dass dem Berufungswerber seine Verpflichtung zur zeitgerechten Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen und zur rechtzeitigen Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen bekannt war, ergibt sich schon aus den Vorkommnissen in den Vorjahren. Der Berufungswerber wusste als langjähriger Unternehmer von seinen diesbezüglichen Verpflichtungen, zumal er ihnen in den Vorjahren – überwiegend – nachgekommen ist.

Das Vorbringen, der Beschuldigte habe angenommen, er könne „Freibeträge für Kleinunternehmer“ in Anspruch nehmen, kann im Hinblick auf seine einschlägigen unternehmerischen Erfahrungen nur als Schutzbehauptung gewertet werden; dies auch deshalb, weil der Beschuldigte nicht nur für die hier gegenständlichen Zeiträume November und Dezember 2005, sondern auch für Jänner bis Juni 2006 es unterlassen hat, seinen umsatzsteuerrecht-

lichen Verpflichtungen nachzukommen. Eine Selbstanzeige stellt bei Erfüllung aller in § 29 FinStrG angeführten Voraussetzungen einen Strafaufhebungsgrund dar; aufgrund der zu Beginn der Außenprüfung zu AB-Nr. 222031/06 erstatteten Selbstanzeige vom 11. September 2006 ist eine Bestrafung hinsichtlich dieser letztgenannten Zeiträume ausgeschlossen. Fakt bleibt aber, dass der Beschuldigte sich auch hinsichtlich der Zeiträume Jänner bis Juni 2006 rechtswidrig verhalten hat und seinen umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist.

Insgesamt ist daher davon auszugehen, dass der Berufungswerber für November und Dezember 2005 die ihm zum Vorwurf gemachte Vorgangsweise – Unterlassung der Einreichungen der Umsatzsteuervoranmeldungen wie auch der Entrichtung der Umsatzsteuerzahllasten bis zum Ablauf des jeweiligen Fälligkeitstages – im vollen Wissen um deren Rechtswidrigkeit gewählt hat.

An der Verwirklichung der subjektiven Tatseite des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bestehen somit keine Zweifel.

Eine Strafbarkeit wegen einer zumindest versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach § 33 Abs. 1 FinStrG konsumiert eine solche wegen Hinterziehung(en) von Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter Umsatzsteuervorauszahlung in der versuchsweise verkürzten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich allein allenfalls als Finanzordnungswidrigkeit(en) nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu bestrafen wäre.

Für den Zeitraum 2005 hat der Berufungswerber am 8. Juli 2007 die Jahres-Umsatzsteuererklärung eingereicht, welche zu keinen finanzstrafrechtlich relevanten Feststellungen Anlass gab.

Es liegen demnach keine Anhaltspunkte für eine – wenn auch nur versuchte – Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer vor. Im gegenständlichen Fall kommt also eine Bestrafung wegen zumindest versuchter Hinterziehung von Jahresumsatzsteuern im Sinne der §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG nicht in Betracht: Zutreffenderweise erfolgte der erstinstanzliche Schuldspruch wegen der Umsatzsteuerdelikte für November und Dezember 2005 nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG.

Zur Strafbemessung:

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist die Grundlage für diese Strafbemessung 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 berücksichtigen.

Gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG ist bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit einem ein Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrages nur zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG werden Abgabenhinterziehungen mit Geldstrafen bis zum Zweifachen der Verkürzungsbeträge und gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG werden fahrlässige Abgabenverkürzungen mit Geldstrafen bis zum Einfachen der Verkürzungsbeträge geahndet, wobei gemäß § 21 Abs. 1 leg.cit. eine einheitliche Geldstrafe auszumessen ist.

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafraumen beträgt somit für die fahrlässigen Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG € 785,59 (U 1999) + 817,93 (U 2000) + € 549,84 (E 1999) = € 2.153,37 und für die Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG € 1.500,00 (U 11/2005) + € 1.500,00 (U 12/2005) = € 3.000,00 x 2 = € 6.000,00, insgesamt somit bis zu € 8.153,37.

Hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und wäre von einer durchschnittlichen wirtschaftlichen Situation des Beschuldigten auszugehen gewesen und berücksichtigt man überdies betreffend die Hinterziehungen der Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (im Vergleich zu auf Dauer angelegten Hinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG) den tatbildimmanenten Aspekt der nur vorübergehenden Abgabenvermeidung mit einem Abschlag um ein Drittel der Strafdrohung, ergibt sich solcherart als Ausgangswert ein Betrag von rund € 3.000,00.

Berücksichtigt man überdies als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Beschuldigten, die erfolgte Schadensgutmachung sowie das Zurücktreten der Spezialprävention infolge Zeitablaufs seit Begehung der zum Vorwurf gemachten Taten, welchen Umständen als erschwerend lediglich die Mehrzahl der deliktischen Angriffe gegenüberstehen, wäre dieser Wert – auch unter Bedachtnahme auf die persönliche und wirtschaftliche Lage des Beschuldigten wie von ihm dargestellt – auf € 2.000,00 zu verringern.

Unter Bedachtnahme auf das Verböserungsverbot ist die Geldstrafe aber nochmals im Verhältnis zur Reduzierung des Strafraumens auf lediglich € 1.200,00 zu verringern.

Die obigen Ausführungen zur Geldstrafe gelten grundsätzlich auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe. Dabei bleibt der Umstand einer schlechten wirtschaftlichen Situation des Beschuldigten ohne Relevanz, weil ja eine Ersatzfreiheitsstrafe gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe auszusprechen ist.

Zu Vergleichszwecken ist dabei auch auf die Spruchpraxis zu verweisen, wonach üblicherweise pro einer Geldstrafe in Höhe von ca. € 8.000,00 eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat zu verhängen ist.

Somit ist eine Ersatzfreiheitsstrafe von sechs Tagen als angemessen anzusehen.

Die Höhe der Verfahrenskosten berechnet sich pauschal mit 10% der Höhe der Geldstrafe, maximal aber € 363,00 (§ 185 Abs. 1 lit. a FinStrG).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 16. Juni 2009