



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat Linz 1

GZ. FSRV/0032-L/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Linz 1 in der Finanzstrafsache gegen Mag. HF, geb. X, Adresse, vertreten durch Mag. LV, Rechtsanwalt, Adresse1, wegen des Finanzvergehens der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 14. Mai 2009 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Braunau Ried Schärching, vertreten durch Dr. S, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 24. April 2009, StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und das angefochtene Erkenntnis im Strafausspruch und im Kostenausspruch abgeändert, sodass diese wie folgt zu lauten haben:

Über Mag. HF wird gemäß § 51 Abs. 2 FinStrG eine **Geldstrafe** von **400,00 €** und für den Fall deren Uneinbringlichkeit gemäß § 20 FinStrG eine **Ersatzfreiheitsstrafe** von **drei** Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG werden die Kosten des Finanzstrafverfahrens mit 40,00 € bestimmt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) war bis Ende 2003 bei der G AG angestellt. In den Jahren 2004 und 2005 war der Bw übermittelter Lohnzettel zufolge im Steuerbüro Mag. RK tätig. Derzeit übt er die selbstständige Tätigkeit eines Unternehmensberaters aus.

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2009 verständigte die Finanzstrafbehörde Braunau Ried Schärding den Bw nach § 83 Abs. 2 FinStrG von der Einleitung eines Finanz Strafverfahrens wegen des Verdachtes, er habe für die Jahre 2006 und 2007 vorsätzlich falsche Einkommensteuererklärungen eingereicht und dadurch ein Finanzvergehen nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen. Der Verdacht beruhe auf dem Umstand, dass der Bw in beiden Jahren die Provisionseinnahmen der G AG nicht erklärt habe.

Mit Eingabe vom 4. Februar 2009 rechtfertigte der Bw sich dahin gehend, dass er nicht vorsätzlich gehandelt habe. Er habe die Steuererklärungen nach seinem Wissensstand und seinen Unterlagen ausgefüllt. Von der G AG habe er im Jahr 2006 keinerlei Unterlagen erhalten. Im Jahr 2007 habe er von der G AG Unterlagen erhalten und seien die Provisionen als Provisionserlöse erfasst. Diese bildeten einen Teil des Ergebnisses 2007.

Zu seinen Einkommens- und Vermögensverhältnissen gab der Bw an, kein Vermögen zu haben. Sein Einkommen sei dem Finanzamt hinreichend bekannt. Sein derzeitiger Gewinn betrage rund 8.000,00 €. Er habe Schulden aus seinem Betrieb in Höhe von 30.000,00 € und Sorgepflichten für drei Kinder.

Mit Strafverfügung vom 12. März 2009 erkannte das Finanzamt Braunau Ried Schärding als Finanzstrafbehörde erster Instanz den Bw schuldig, für die Jahre 2006 und 2007 vorsätzlich unrichtige Einkommensteuererklärungen abgegeben und damit – ohne dadurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen – seine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt zu haben. Er habe dadurch eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen. Aus diesem Grund wurde über ihn nach § 51 Abs. 2 FinStrG eine Geldstrafe von 600,00 € verhängt und die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit fünf Tagen festgesetzt.

Mit Eingabe vom 17. März 2009 erhob der Bw Einspruch gegen die Strafverfügung, wodurch diese außer Kraft gesetzt wurde und das Verfahren nach den Bestimmungen der §§ 115 bis 142 FinStrG durchzuführen war (§ 145 Abs. 2 FinStrG). Der Bw wandte im Wesentlichen ein, dass er im November 2008 seine Steuererklärungen 2006 und 2007 nach seinen Unterlagen

erstellt habe. Für das Jahr 2007 habe er die Provisionserlöse der G AG sowie der J unter einem eigenen Erlöskonto erfasst und in der Einkommensteuererklärung eingetragen. Richtig sei, dass er übersehen habe, jene Beträge aus den Erlösen unter einer eigenen Kennzahl in die Steuererklärung aufzunehmen. Es handle sich dabei um einen Irrtum, zumal er als selbstständiger Unternehmensberater und Buchhalter seiner Rechtsauffassung nach ohnedies keine Einkünfte nach § 109a EStG haben könne. Nach § 1 der Verordnung BGBl. II 417/2001 seien für bestimmte Berufe Meldungen zu erstatten, wobei er aber mit seiner Dienstleistung nicht aufscheine. Außerdem hätten die zur Mitteilung verpflichteten Unternehmen für die in § 1 der Verordnung genannten Personen die Mitteilungen bis Ende Jänner des Folgejahres auszustellen. Da er von der G AG keine Mitteilung erhalten habe, habe er nicht gewusst, welche der Beträge unter der eigenen Kennzahl anzuführen seien.

Im Jahr 2006 habe er für die Provisionen ebenfalls ein eigenes Erlöskonto gehabt. Wiederum hätte er von der G AG bis Ende Jänner 2007 eine Mitteilung erhalten müssen. Dies sei nicht geschehen. Er habe jene Provisionen aus den Abrechnungen erfasst. Jene Provisionsnote sei nicht eingegangen. Er habe mit dem Direktor der G AG ein langes Gespräch darüber geführt, dass er den gemeldeten Betrag auf sein Konto bei der H haben wolle. Die G AG habe den Überweisungsbeleg übermittelt. Er habe die Erfassung mangels geeigneten Beleges vergessen.

Es sei daher nicht richtig, dass er für die Jahre 2006 und 2007 vorsätzlich unrichtige Einkommensteuerklärungen eingereicht habe.

Im Jahr 2007 habe er sämtliche Einkünfte erfasst und der Behörde auch den Ausdruck des Erlöskontos übermittelt, wobei er lediglich übersehen habe, unter der Kennzahl 9050 einen Eintrag zu machen.

Im Jahr 2006 habe er die Erklärung ebenfalls an Hand seiner Unterlagen verfasst und bei der Kennzahl 9050 ebenfalls keinen Eintrag gemacht.

Mangels Kenntnis habe er keine Offenlegungspflicht verletzen können. Werde die Meldung verfasst, sei der Teil der Einkünfte offen gelegt. Wie solle sein Vorsatz auf diese Verletzung gerichtet sein, wenn er die Offenlegung nicht einmal beeinflussen könne? Er beantrage daher, das Verfahren einzustellen.

In der vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz am 20. April 2009 anberaumten mündlichen Verhandlung stellte der Bw die Unvollständigkeit seiner Angaben in der Einkommensteuererklärung 2006 nicht in Abrede. Er gab an, die der Abgabenbehörde elektronisch zugesandten Mitteilungen nach § 109a EStG für 2006 und 2007 vom 31. März

2008 nicht erhalten zu haben. Bei der Erstellung der Abgabenerklärungen habe er die auf den Bankkonten eingegangenen Provisionen nicht genau überprüft. Die Abgabenerklärungen habe er an Hand der ihm vorliegenden Belege erstellt. Im Jahr 2007 habe er die Provisionen der G AG erklärt, diese jedoch nicht unter der Kennzahl 9050 erfasst. Die vom Finanzamt vorgenommene Hinzurechnung habe er nicht überprüft, weil keine steuerliche Auswirkung gegeben gewesen sei. 2006 habe er die Provisionen nicht vorsätzlich nicht erklärt, sondern lediglich vergessen, diese anzuführen.

Zu seinen aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnissen gab der Bw an, dass der letzte steuerpflichtige Gewinn im Jahr 2007 rund 10.000,00 € betragen habe. An Vermögen besitze er den Hälfteanteil an einem Wohnhaus. Er habe Bankschulden von rund 30.000,00 € und bei der Gebietskrankenkasse einen Rückstand von rund 10.000,00 €.

Mit Erkenntnis vom 24. April 2009 erkannte das Finanzamt Braunau Ried Schärding als Finanzstrafbehörde erster Instanz den Bw. nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG für schuldig, für das Jahr 2006 eine unvollständige Einkommensteuererklärung eingereicht zu haben, indem er die Provisionseinnahmen der G AG nicht bekannt gegeben habe. Dadurch habe er, ohne den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, seine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen. Aus diesem Grund wurde über ihn nach § 51 Abs. 2 FinStrG eine Geldstrafe von 500,00 € verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von vier Tagen ausgesprochen.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit 50,00 € bestimmt.

Hingegen wurde das Verfahren wegen Abgabe einer unrichtigen Einkommensteuererklärung 2007 gemäß § 124 Abs. 1 FinStrG eingestellt.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Vertreters des Beschuldigten. Der Bw habe die Einkommensteuererklärung an Hand der ihm vorliegenden Belege erstellt. Das Problem sei, dass der Bw von der provisionsauszahlenden Stelle (G AG) keine Meldung erhalten habe, obwohl diese dazu verpflichtet gewesen wäre. So sei der entsprechende Provisionsbetrag zwar beim Bw eingelangt, nicht aber eine entsprechende Mitteilung, die als Beleg erfasst worden wäre. Bei Erstellung der Abgabenerklärung habe der Bw diesen Provisionseingang nicht mehr im Gedächtnis gehabt, sodass er auf die Anführung schlichtweg vergessen habe. Möglicherweise habe der Bw sich diesbezüglich fahrlässig verhalten, da ihm dieser Eingang hätte bekannt sein können, doch könne daraus kein

vorsätzliches Handeln konstruiert werden. Auch die in den Jahren 2004 und 2005 erfolgten Hinzurechnungen seien nicht geeignet, dem Bw einen entsprechenden Vorsatz zu unterstellen. Diese Hinzurechnungen könnten schon deshalb nicht herangezogen werden, weil ihnen andere Sachverhalte zu Grunde gelegen seien und daraus keinesfalls Schlüsse für die Einkommensteuererklärung 2007 (gemeint wohl: 2006) gezogen werden könnten. Bei sporadischer Überprüfung der Bankeingänge könne es geschehen, dass einzelne Eingänge übersehen würden, wenn ein entsprechender Beleg in der Buchhaltung fehle. Der Bw habe dadurch zwar eine objektiv unrichtige Einkommensteuererklärung 2007 (gemeint wohl: 2006) abgegeben, doch habe dies seiner damaligen subjektiven Wahrnehmung entsprochen, der eben der Eingang der Provision der G AG entgangen sei. Abgesehen von der unrichtigen Beurteilung der subjektiven Tatseite sei die verhängte Strafe überhöht. Zum einen seien die Unbescholtenheit des Bw, zum anderen seine Sorgepflichten nicht ausreichend berücksichtigt worden. Die über den Bw verhängte Strafe sei daher weder der Schuld noch seinen persönlichen Verhältnissen angemessen. Es werde daher beantragt, der Berufung Folge zu geben, das angefochtene Straferkenntnis aufzuheben und das Finanzstrafverfahren einzustellen, in eventu die Strafe angemessen herabzusetzen. Weiters werde die Aussetzung der Eintreibung der verhängten Strafe beantragt, weil im Rechtsmittelverfahren mit einem deutlich anderen Ergebnis zu rechnen sei.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen (Abs. 2 leg.cit.)

Die Abgabenerklärungen für die Einkommen- und Umsatzsteuer sind bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monats Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt.

Wurde ein Abgabepflichtiger in die zwischen der Finanzverwaltung und den zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugten Personen vereinbarte Quotenregelung aufgenommen, bestehen besondere – in der Regel längere – Einreichfristen.

Einer Finanzordnungswidrigkeit im Sinne des § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich schuldig, wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt.

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

In der Einreichung einer unrichtigen Abgabenerklärung ist ein Verstoß gegen abgabenrechtliche Vorschriften zu erblicken, der den objektiven Tatbestand des § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG erfüllt. Als Zeitpunkt, in dem die Finanzordnungswidrigkeit begangen wurde, ist der Zeitpunkt der Abgabe der unrichtigen Steuererklärung anzusehen (vgl. Fellner, FinStrG, 6. Aufl., 3. Lfg., § 51, Tz 10).

Die bloße Nichtabgabe einer Steuererklärung oder die bloße Einreichung einer unrichtigen Steuererklärung sind grundsätzlich nur als Finanzordnungswidrigkeit im Sinne des § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu qualifizieren. Nur dann, wenn der Täter dadurch eine Abgabenverkürzung bewirkt und sich sein Vorsatz auch darauf bezieht, ist der Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG erfüllt.

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG wäre beispielsweise auszugehen, wenn ein Abgabepflichtiger unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zumindest bedingt vorsätzlich eine Einkommensteuerverkürzung für das Veranlagungsjahr zu bewirken versucht, indem er eine unrichtige oder unvollständige Jahressteuererklärung bei der Abgabenbehörde in der Hoffnung einreicht, die Einkommensteuer würde, wie beantragt, tatsächlich zu niedrig festgesetzt werden.

Aus den dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Unterlagen ergibt sich, dass die Einkommensteuer 2003 betreffend am 26. Februar 2007 eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen verfügt wurde. In dem mit gleichem Datum ergangenen neuen Sachbescheid wurden, zusätzlich zu den offen gelegten Einkünften, bisher nicht erklärte Bezüge nach § 109a EStG, resultierend aus einem mit der G abgeschlossenen Werkvertrag, in Höhe von 2.474,85 € als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzt. Diese Bezüge waren der Abgabenbehörde unter Hinweis auf § 109a EStG erst am 4. Dezember 2006 gemeldet worden.

Der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wurde allerdings stattgegeben, weil diese Provisionen – für die Abgabenbehörde nicht erkennbar, da nicht gesondert ausgewiesen - in den erklärten Erlösen bereits enthalten waren.

Für das Jahr 2004 ging der Abgabenbehörde ebenfalls am 4. Dezember 2006 eine Meldung nach § 109a EStG zu, wonach der Bw in diesem Jahr von der G AG Provisionen in Höhe von 4.024,35 € erhalten habe.

Mit Bescheid vom 26. Februar 2007 hob die Abgabenbehörde den Einkommensteuerbescheid 2004 unter Berufung auf § 299 BAO auf und erließ mit gleichem Datum einen neuen Sachbescheid unter Berücksichtigung der gemeldeten, im aufgehobenen Bescheid nicht enthaltenen Provisionen.

Im Zuge einer dagegen eingebrachten Berufung stellte die Abgabenbehörde fest, dass die G AG dem Bw einen Betrag von 75.000,00 € überwiesen hatte, der auf Grund des Vereinnahmungsprinzips im Jahr 2004 zu erfassen war. Ein zweiter Teilbetrag von 33.000,00 € sei dem Bw im Jahr 2005 ausbezahlt worden.

Sowohl für das Jahr 2004 als auch 2005 wurden die entsprechenden Beträge im Wege einer am 16. Juli 2007 erlassenen Berufungsvorentscheidung angesetzt.

Das strafgegenständliche Jahr 2006 betreffend war der Bw steuerlich vertreten und infolge dieser Vertretung von der so genannten Quotenregelung umfasst. Eine seinem Steuerberater erteilte Zustellvollmacht ist nicht aktenkundig. Da der Aufforderung, die Einkommen- und Umsatzsteuererklärung bis 30. April 2008 einzureichen, nicht Folge geleistet wurde, wurde der Bw mit Schreiben vom 21. Mai 2008 unter Androhung einer Zwangsstrafe an die Erklärungsabgabe erinnert und ihm dafür eine Nachfrist bis 12. Juni 2008 gesetzt. Die Erklärungen wurden am 29. Mai 2008 elektronisch eingereicht.

Die am 5. Dezember 2008 durchgeführte Veranlagung wich insofern von den Angaben des Bw ab, als die Abgabenbehörde die in der Einkommensteuererklärung nicht erfassten Einkünfte gemäß § 109a EStG (G AG) in Höhe von 9.858,11 € hinzurechnete.

Einer dagegen eingebrachten Berufung trug das Finanzamt insoweit Rechnung, als es mit den Einkünften nach § 109a EStG in Verbindung stehende Betriebsausgaben in Höhe von 3.439,59 € anerkannte.

Finanzstrafrechtlich ist zwischen der allgemeinen Abgabenerklärungspflicht (§ 134 BAO) und der Aufforderung im Einzelfall kein Unterschied zu machen. Die Einreichung der vollständigen und wahrheitsgemäßen Abgabenerklärung muss innerhalb der allgemeinen oder im Einzelfall erstreckten Frist erfolgen.

Mit – verspäteter - Einreichung der die zugeflossenen Provisionszahlungen der G AG nicht enthaltenden Einkommensteuererklärung 2006 war der objektive Tatbestand des § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG erfüllt.

Nach § 8 Abs. 1 1. Halbsatz FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Nach Abs. 1 zweiter Halbsatz leg.cit. genügt für die Annahme eines solchen Schuldvorwurfes, dass nach den Beweisergebnissen erwiesenermaßen feststeht, dass der Täter die Verwirklichung des dem Tatbild entsprechenden Sachverhaltes ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat (bedingter Vorsatz). Der Finanzstraftäter muss die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes nicht anstreben, nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnen, den Eintritt des Erfolges jedoch für möglich halten und einen solchen Erfolg auch hinzunehmen gewillt sein.

Bedingter Vorsatz liegt vor, wenn der Täter die Verwirklichung eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes ernstlich für möglich hält und sich mit ihm – sei es auch nur aus bewusster Gleichgültigkeit – abfindet. (vgl. Reger/Hacker/Kneidinger, FinStrG³, R8/15).

Ob Handlungen oder Unterlassungen mit dem Ziel erfolgten, Abgaben zu verkürzen, beruht meist auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, auf den - bei einem den Vorsatz verneinenden Täter - nur nach dessen nach außen tretendem Verhalten geschlossen werden kann. Die Ermittlung des nach außen nicht erkennbaren Willensvorganges stellt einen Akt der Beweiswürdigung dar (vgl. VwGH 29.6.2005, 2000/14/0135).

Die subjektive Tatseite betreffend war die Frage zu erörtern, ob der Bw es ernstlich für möglich hielt, nicht sämtliche Einkünfte in seiner Einkommensteuererklärung zu erfassen, und sich mit der Einreichung einer unrichtigen bzw. unvollständigen Erklärung abfand.

Ausreichend für ein Verschulden in der Schuldform des bedingten Vorsatzes ist, wie oben dargestellt, dass der Bw in Kenntnis konkreter Umstände gewesen ist, aus denen er ernstlich auf die Verwirklichung des deliktischen Sachverhaltes schließen konnte, und dass er sich mit dieser Verwirklichung abgefunden hat (VwGH 18.10.88, 86/14/0142).

Der Bw war zumindest zwei Jahre lang in der Wirtschaftstreuhandkanzlei des Mag. RK beschäftigt. Er wurde in der gegenständlichen, von seinem Vertreter erhobenen Berufung als "Steuerberater" bezeichnet, und in den von der Abgabenbehörde gespeicherten Grunddaten wurde für den Bw ein Code für Wirtschaftstreuhandler vergeben. Auf Grund seines beruflichen Werdeganges – er selbst bezeichnete sich in seinem Einspruch vom 17. März 2009 als selbstständiger Unternehmensberater und Buchhalter - steht daher zweifellos fest, dass er um

die Notwendigkeit der Offenlegung sämtlicher Einkünfte gegenüber der Abgabenbehörde wusste.

Der Bw bestritt dieses Wissen auch nicht, sondern machte vielmehr geltend, von der G AG, obwohl diese gesetzlich dazu verpflichtet gewesen wäre, keine Mitteilung im Sinne des § 109a EStG über die Höhe der ihm in diesem Jahr zugeflossenen Provisionszahlungen erhalten zu haben, sodass er deren Erfassung in der Steuererklärung vergessen habe.

Mag für die Sachverhalte der Jahre 2004 und 2005 auch, wie der Bw meint, ein anderer Hintergrund für die Hinzurechnungen bestanden haben, so war Thema der umfangreichen Verfahren der Jahre 2003 bis 2005 doch stets der Ansatz der dem Bw seitens der G AG zugeflossenen Beträge. Darüber hinaus wurde der Bw das Kalenderjahr 2003 betreffend explizit auf die Notwendigkeit hingewiesen, die Steuererklärung vollständig auszufüllen.

Die Verfahren der Jahre 2003 bis 2005 wurden mit Berufungsvorentscheidungen vom 16. Juli 2007 abgeschlossen, sodass der Bw zum Zeitpunkt der Einreichung der Erklärung 2006 am 29. Mai 2008 zweifelsohne entsprechend sensibilisiert war.

In seinen Begründungen bezog das Finanzamt sich zudem stets auf die Bezüge aus dem "Werkvertrag § 109a G", weshalb völlig unverständlich wäre, dass dem steuerlich gebildeten Bw bei Ausfüllen des Formulars E 1a (Beilage zur Einkommensteuererklärung) bei den Kennzahlen 9040 (Erträge/Betriebseinnahmen ohne solche, die in einer Mitteilung gemäß § 109a erfasst sind) und 9050 (Erträge/Betriebseinnahmen, die in einer Mitteilung gemäß § 109a erfasst sind) die Notwendigkeit der Bekanntgabe dieser Beträge nicht abermals nachdrücklich in Erinnerung gerufen worden wäre.

Nicht nachvollziehbar ist weiters, aus welchen Gründen der Bw in der ebenfalls am 29. Mai 2008 eingereichten Einkommensteuererklärung 2007 die Bezüge nach § 109a EStG zwar erfasst hat, diese aber in der gleichzeitig abgegebenen Erklärung 2006 vergessen haben will. Im Jahr 2007 betrugen die nach § 109a EStG gemeldeten Bezüge allerdings lediglich 2.572,13 € und hatten wegen der Geringfügigkeit des Einkommens keine steuerliche Auswirkung.

Dass ihm der Inhalt der Mitteilung entgegen der bestehenden gesetzlichen Verpflichtung möglicherweise nicht bekannt gegeben worden ist, vermag ihn keinesfalls zu entschuldigen, da er unabhängig vom Zugang allfälliger Mitteilungen von Gesetzes wegen zur wahrheitsgemäßen und vollständigen Offenlegung der ihm im betreffenden Kalenderjahr zugeflossenen Einnahmen verpflichtet war.

Nicht nachvollziehbar und mit der allgemeinen Lebenserfahrung in Widerspruch stehend ist, dass der Bw auf die Erfassung von Provisionszahlungen in der nicht unbeträchtlichen Höhe von 9.858,11 € (nach Abzug der damit in Zusammenhang stehenden Ausgaben verblieb ein Betrag von 6.418,52 €) völlig vergessen hätte, lukrierte er aus diesen Provisionszahlungen doch einen annähernd gleich hohen Betrag wie aus seiner selbstständig ausgeübten Tätigkeit (die daraus erzielten Einkünfte – nach Abzug der Betriebsausgaben – betrugen 6.694,40 €), sodass diese nicht offen gelegten Einkünfte für ihn keinesfalls eine vernachlässigbare Größe darstellten. Dass der Bw diese Einkünfte einfach vergessen hätte, ist umso weniger glaubwürdig, als er laut aufliegenden Unterlagen in diesem Jahr für drei Kinder sorgepflichtig war, sodass diese nicht in der Einkommensteuererklärung enthaltenen Einkünfte zweifellos einen entscheidenden Beitrag zur Bestreitung der Lebenshaltungskosten für sich und seine Familie leisteten.

Davon, dass es, wie in der Berufung eingewendet, geschehen könne, dass bei sporadischer Überprüfung der Bankeingänge einzelne Eingänge übersehen werden könnten, kann keine Rede sein, weil der Bw die Provisionen der G AG offenbar zur Gänze außer Ansatz gelassen hat.

Auf Grund obiger Überlegungen steht für den Unabhängigen Finanzsenat fest, dass der Bw um die Unrichtigkeit der eingereichten Steuererklärung wusste, wobei für die Anlastung von Eventualvorsatz bereits ein Wissen um die Möglichkeit der Unrichtigkeit der Erklärung genügen würde (vgl. Reger/Hacker/Kneidinger, FinStrG³, R8(1)/4). Er hat damit das Delikt des § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG nicht nur in objektiver, sondern auch in subjektiver Hinsicht zu verantworten.

Denkbar erschiene die Qualifikation der dem Bw von der Erstinstanz zur Last gelegten Tat als versuchte Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG. Diesfalls wäre in subjektiver Hinsicht zu prüfen gewesen, ob sich der Vorsatz des Bw nicht auch darauf bezog, durch Einreichung einer unrichtigen Abgabenerklärung eine Abgabenverkürzung zu bewirken. Die in der Einkommensteuererklärung in zu niedriger Höhe offen gelegten Einkünfte wurden nicht erklärungskgemäß, sondern an Hand von der Abgabenbehörde festgestellter höherer Besteuerungsgrundlagen veranlagt, weshalb mangels einer tatsächlich eingetretenen Einkommensteuerverkürzung nicht das Tatbild der vollendeten, sondern allenfalls der versuchten Abgabenverkürzung vorgelegen wäre.

Will der Täter mit der Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung eine zu niedrige Abgabenfestsetzung erreichen, kann – entgegen der seitens der Erstinstanz in einem

Aktenvermerk vom 30. Jänner 2009 zum Ausdruck gebrachten Rechtsansicht - auch dann, wenn das Entstehen des Abgabenanspruches an sich bekannt war, eine versuchte Abgabenhinterziehung vorliegen (vgl. Reger/Hacker/Kneidinger, FinStrG³, K33/41, letzter Absatz).

Da der Bw in den Genuss des in § 161 Abs. 3 FinStrG verankerten Verböserungsverbotess kommt, blieb dem Unabhängigen Finanzsenat die Prüfung des Vorliegens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen dieses Deliktes jedoch verwehrt.

Ausgehend von der Bestimmung des § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe, die eine Ermessensentscheidung ist, die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen sind und bei der Bemessung der Geldstrafe auch auf die persönlichen Verhältnisse und auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschuldigten Rücksicht zu nehmen ist.

Die Finanzstrafbehörde Braunau Ried Schärding berücksichtigte in ihrem Straferkenntnis weder Milderungs- noch Erschwerungsgründe. Zwar wurde laut Begründung des Erkenntnisses bei der Strafbemessung auf die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw Bedacht genommen, doch finden sich im erstinstanzlichen Erkenntnis dazu keinerlei konkreten Feststellungen. Ebenso wenig ist dem Erkenntnis die gegenständlich zur Anwendung gelangende Strafobergrenze, innerhalb deren Rahmen die Strafe auszumessen war, zu entnehmen.

Nach § 51 Abs. 2 FinStrG wird die Finanzordnungswidrigkeit mit einer Geldstrafe bis 5.000,00 € geahndet. Vor BGBl. I 99/2007, in Kraft getreten am 29. Dezember 2007, betrug die Strafobergrenze 3.625,00 €.

Nach § 4 Abs. 2 FinStrG richtet sich die Strafe nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht, es sei denn, dass das zur Zeit der Entscheidung erster Instanz geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger wäre (so genannter "Günstigkeitsvergleich"). Da sowohl die Tatzeit (Einreichung der unrichtigen Einkommensteuererklärung) als auch die erstinstanzliche Strafentscheidung nach dem 29. Dezember 2007 datieren, war – entgegen dem Aktenvermerk der erstinstanzlichen Finanzstrafbehörde vom 20. April 2009 – von einer Strafobergrenze von 5.000,00 € (und nicht von 3.625,00 €) auszugehen. Diesem Aktenvermerk ist auch zu entnehmen, dass die als eher schlecht beurteilten wirtschaftlichen Verhältnisse zur Verhängung einer relativ milden Geldstrafe geführt haben.

Dem Bw war demnach zuzustimmen, dass weder seine Sorgepflichten (in seiner Rechtfertigung vom 4. Februar 2009 hatte er angegeben, für drei Kinder sorgepflichtig zu

sein) noch seine bisherige finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit bei der Strafbemessung gewürdigt wurden.

Obwohl die Erstbehörde durch das Verkennen der zulässigen Höchststrafe über den Bw eine mildere Geldstrafe als beabsichtigt verhängte, waren dennoch in Anbetracht der zusätzlich für den Bw sprechenden, bislang unberücksichtigt gebliebenen Umstände, die Geldstrafe ebenso wie die Ersatzfreiheitsstrafe entsprechend zu reduzieren.

In Abwägung der genannten Umstände war eine Herabsetzung der Geldstrafe auf das aus dem Spruch ersichtliche Ausmaß gerechtfertigt.

Auch die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe zwingend festzusetzende Ersatzfreiheitsstrafe war zu reduzieren und entsprach nach Dafürhalten des Berufungssenates dem festgestellten Verschulden unter Berücksichtigung der genannten Milderungsgründe.

Eine weiter gehende Reduktion kam insbesondere unter Bedachtnahme auf general- und spezialpräventive Überlegungen nicht in Betracht.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach der Bestrafte einen pauschalen Kostenersatz in Höhe von 10 % der verhängten Geldstrafe zu leisten hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 19. August 2010