



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat Wien 1

GZ. FSRV/0082-W/10

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Wien 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstraßbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Dr. Josef Graf sowie die Laienbeisitzer Mag. Josef Fasching und Mag. Dr. Jörg Krainhöfner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen P.P., Adresse1, vertreten durch Hübner & Hübner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, 1120 Wien, Schönbrunner Straße 222, wegen der Finanzvergehen der teils versuchten und teils vollendeten Abgabenhinterziehungen gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 und 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 2. März 2010 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Baden Mödling als Finanzstraßbehörde erster Instanz vom 13. Dezember 2009, SpS, nach der am 11. Jänner 2011 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers Mag. Klaus Hübner, der Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin E.M. durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung des Herrn P.P. (Bw.) wird Folge gegeben und der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses des Spruchsenates wie folgt abgeändert:

P.P. ist schuldig, er hat im Bereich des Finanzamtes Baden Mödling als Abgabepflichtiger
a) fahrlässig durch Abgabe unrichtiger Einkommens- und Umsatzsteuererklärungen, in

welchen er eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG wegen der Nutzung einer Wohnung für private Zwecke nicht durchgeführt, Vorsteuern doppelt bzw. trotz mangelhafter Rechnungen bzw. auch aus Privataufwendungen geltend gemacht, eine Vorsteuerberichterung gemäß § 16 UStG nach Nachlass einer Verbindlichkeit aufgrund eines Vergleiches nicht durchgeführt sowie Aufwendungen für eine nicht im Zusammenhang mit seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung stehende Miete einer Gastrofläche zu Unrecht als Werbungskosten abgezogen und weiters die Anzahlung für eine Kaffeemaschine doppelt geltend gemacht hat [Hinweis auf Textziffern 5.), 6.1.), 6.2.a,c,d) des Berichtes über die Außenprüfung vom 21. August 2008], somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 17.801,86, Einkommensteuer 2002 in Höhe von € 2.788,00 und Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 5.317,58 bewirkt; und weiters

b) vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate 6,9,10,12/2007 in Höhe von € 1.752,57 und für die Monate 1,3,5/2008 in Höhe von € 409,73 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Er hat hierdurch die Finanzvergehen zu a) der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG und zu b) der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen.

Gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG und § 33 Abs. 5 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wird über ihn deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 6.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 15 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG (in der Fassung der Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, BGBl. I Nr. 104/2010) hat der Bw. die Kosten des Finanzstrafverfahrens in Höhe von € 500,00 zu ersetzen.

Gemäß §§ 136, 157 FinStrG wird das gegen den Bw. wegen des Finanzvergehens der versuchten Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG [Schuldspruch a.) des erstinstanzlichen Erkenntnisses] mit Bescheid vom 10. Dezember 2008 eingeleitete Finanzstrafverfahren hinsichtlich eines Differenzbetrages an Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 2.629,46, an Einkommensteuer 2002 in Höhe von € 7.439,85, an Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 13.841,75 sowie hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 6.101,34 (zur

Gänze) und weiters das wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG anhängige Finanzstrafverfahren [Schuldspruch b.) des erstinstanzlichen Erkenntnisses] im Bezug auf die Umsatzsteuervorauszahlung 1/2007 in Höhe von € 850,00 sowie hinsichtlich folgender Differenzbeträge an Umsatzsteuervorauszahlungen einstellt: 5-12/2007 in Höhe von € 4.647,43 und 1-5/2008 in Höhe von € 3.590,27.

Entscheidungsgründe:

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 13. Dezember 2009, SpS, wurde der Bw. der teils versuchten und teils vollendeten Abgabenhinterziehungen gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG und § 33 Abs. 2 FinStrG für schuldig erkannt,

a) er habe im Bereich des Finanzamtes Baden Mödling vorsätzlich durch Abgabe unrichtiger Einkommens- und Umsatzsteuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 20.431,32 und Einkommensteuer 2002 in Höhe von € 10.227,85 bewirkt sowie Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 19.159,33 und 2005 in Höhe von € 6.101,34 zu bewirken versucht; und weiters

b) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Monat 1/2007 in Höhe von € 850,00, für die Monate 5-12/2007 in Höhe von € 6.400,00 und für die Monate 1-5/2008 in Höhe von € 4.000,00 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG unter Bedachtnahme auf § 23 Abs. 3 FinStrG wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe von € 30.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 75 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG habe der Bw. die Kosten des Finanzstrafverfahrens in Höhe von € 363,00 zu ersetzen.

Zur Begründung wird im Erkenntnis des Spruchsenates ausgeführt, der Bw. habe am 17. Dezember 2009 ein Fax an die Kanzlei des Spruchsenates geschickt und seine Teilnahme an der Verhandlung zu entschuldigen ersucht, da er trotz Krankenstandes an einer Umsatzsteuernachschau am Beginn dieser Woche teilgenommen habe und somit bedingt durch die seelischen und körperlichen Anstrengungen ein neuerlicher Rückfall seiner Krankheit

eingetreten wäre, sodass ihm aufgrund von neuerlichen Schmerzanfällen eine Teilnahme an der Verhandlung vom 17. Dezember 2009 leider nicht möglich sei. Gleichzeitig habe der Bw. um Verschiebung auf einen späteren Zeitpunkt ersucht. Zusätzlich habe er eine Krankenbestätigung vom 10. November 2009 vorgelegt, zu der festzuhalten sei, dass eine idente Krankenbestätigung in seiner Entschuldigung am 10. November 2009 gefaxt worden sei. Aufgrund der bisherigen Vorgangsweise des Bw. (dritte Verhandlung, zu der er nicht erschienen sei) und der Tatsache, dass er keine aktuelle Krankenbestätigung vorgelegt habe, liege es auf der Hand, dass er sich durch fortlaufendes Nichterscheinen einer Entscheidung entziehen möchte und es sei daher gemäß § 126 FinStrG in seiner Abwesenheit zu entscheiden gewesen.

Nach dem Inhalt der Straf- und Veranlagungsakten werde im Zusammenhang mit der Verantwortung des Bw. nachstehender Sachverhalt als erwiesen festgestellt.

Der Bw. betreibe als Einzelunternehmen die Gewerbe Realitätenwesen, Vermögensverwaltung sowie die Vermietung von Wohnungen und Büroräumlichkeiten.

2008 habe im Einzelunternehmen des Bw. eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2001-2005 und eine Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum 1-5/2007 stattgefunden. Dabei sei es zu folgenden Feststellungen gekommen:

Mieteinnahmen des nicht anerkannten Mietverhältnisses mit der Fa. P-GmbH seien aus den erklärten Besteuerungsgrundlagen ausgeschieden worden. Die bisher nicht erklärten Mieteinnahmen der Fa. M-KEG, die nicht als Mitunternehmerschaft anzuerkennen gewesen sei, seien zur Gänze dem Bw. zugerechnet worden, der alleiniger Eigentümer der betreffenden Liegenschaft gewesen sei. Die Differenzen zwischen den höheren Mieteinnahmen der KEG und den geringeren Mieteinnahmen, die P.P. der KEG in Rechnung gestellt und erklärt habe, seien den erklärten Besteuerungsgrundlagen hinzugerechnet worden.

Im Jahr 2001 seien zusätzliche Betriebsausgaben in Höhe von € 5.000,00 geschätzt und Vorsteuern im nachgewiesenen Ausmaß von € 257,40 anerkannt worden.

Für die an den Arzt Dr. T. vermietete Ordination sei für den Zeitraum Juni 2002 bis 31. August 2003 nur 10% anstatt richtig 20% Umsatzsteuer erklärt worden, welche schließlich mit 25. August 2003 nachverrechnet worden sei. In die Jahreserklärung sei nur die nach verrechnete Umsatzsteuer aufgenommen worden. Richtig hätte die Basis der zu gering angesetzten Umsatzsteuer abzüglich der schon angesetzten Umsatzsteuer erklärt werden müssen. Weiters seien die Mieterlöse der Jahre 2001-2003 der Fa. B-KEG betreffend Wohnung Top 6, welche zu Büro Zwecken genutzt worden sei, nur mit 10% Umsatzsteuer

belastet worden. Es seien entsprechende Korrekturen in der Weise erfolgt, dass der vereinnahmte Bruttoumsatz von 10%igen Umsätzen zu den 20%igen Umsätzen umgeschichtet worden sei.

Am 12. Juli 2007 habe der Bw. im Zuge der Betriebsprüfung und somit verspätet Selbstanzeige hinsichtlich der Einnahmen aus seiner selbständigen Tätigkeit erstattet. Diese seien in der Umsatzsteuererklärung nicht enthalten und daher dieser hinzuzurechnen gewesen.

Da das Mietverhältnis zwischen P.P. und der P-GmbH versagt worden sei, sei ab 2003 eine Zehntelberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG vorzunehmen gewesen. Die Wohnung Top 9 sei ab Mitte 2001 (Zeitpunkt der Hauptwohnsitzmeldung der Gattin des Bw.) für private Zwecke verwendet worden. Diesbezüglich habe eine Änderung der ursprünglichen Voraussetzungen, welche für die Berechtigung des Vorsteuerabzuges erforderlich seien, stattgefunden, weshalb ebenfalls eine Zehntelberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG vorzunehmen gewesen sei.

Die laut Selbstanzeige vom 12. Juli 2007 doppelt geltend gemachten Vorsteuerbeträge (2003: € 4.915,45, 2004: € 657,61) seien aus den erklärten Vorsteuerbeträgen ausgeschieden worden. Weiters sei auch eine Kürzung der im Jahr 2003 doppelt geltend gemachten Betriebsausgaben vorgenommen worden. Aus den erklärten Vorsteuern seien folgende Beträge ausgeschieden worden:

- Vorsteuer aus mangelhaften Rechnungen (falsche Empfängerbenennung,
- Vorsteuer für die Miete einer Gastrofläche in Kärnten mangels Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit,
- nicht ausgewiesene Vorsteuer und im Zuge einer Zahlung im Vollstreckungswege heraus gerechnete Vorsteuern,
- Vorsteuer der doppelt gebuchten Anzahlungen für eine Kaffeemaschine und des doppelt geltend gemachten Aufwandes,
- Vorsteuer für Zeichenarbeiten im Zusammenhang mit einem privaten Projekt,
- Vorsteuer, welche mit diversen nicht vorsteuerbehafteten Vollstreckungsgebühren zusammenhänge,
- nachträgliche Berichtigung der geltend gemachten Vorsteuer, die im Zuge eines Vergleiches zu einem Nachlass einer Verbindlichkeit geführt habe,
- die mit Vorsteuer behafteten Aufwendungen (Reinigung, Instandhaltung), welche im Zusammenhang mit der allgemeinen Erhaltung des Hauses stünden (und zwar im Ausmaß der privaten bzw. nicht anerkannten Nutzung.

Die Instandsetzungsaufwendungen seien laut Anlagenverzeichnis mit einer Nutzungsdauer von 15 Jahren angesetzt worden. Es handle sich dabei um aktivierungspflichtige Herstellungsaufwendungen, die auf die Restnutzungsdauer (50 Jahre) zu verteilen seien. Die Anschaffungskosten seien um den Anteil von Grund und Boden (60%) gekürzt worden.

Hinsichtlich der Aufwendungen für die Ausstattung des Lokales wäre von der Betriebsprüfung ein Betrag im geschätzten Ausmaß von € 20.000,00 (das seien ca. 15% der allgemeinen Instandsetzungsaufwendungen) auf zehn Jahre verteilt worden.

Die geltend gemachten Kreditzinsen seien im Ausmaß der privaten bzw. nicht anerkannten Nutzung gekürzt worden.

Da in der Vergangenheit schon mehrere Finanzstrafverfahren gegen den Bw. eingeleitet worden seien, ergebe sich nachfolgende strafrechtliche Würdigung:

Die Umsatzsteuer 2001 sei ursprünglich vorläufig veranlagt und im Zuge eines Berufungsverfahrens abgeändert worden. Die Feststellungen der Betriebsprüfung hätten zu einer Nachforderung in der angelasteten Höhe geführt.

Die Umsatzsteuer 2002 und 2004 sei bereits in den Strafverfahren SN XY und YX bestraft worden.

Ursprünglich sei die Umsatzsteuer 2003 gemäß § 184 BAO geschätzt worden, da keine Steuererklärungen abgegeben worden seien. Im Zuge der Berufung habe der Bw. eine Umsatzsteuererklärung für 2003 abgegeben, aufgrund der die Umsatzsteuer 2003 vorläufig erklärungsgemäß festgesetzt worden sei. Die endgültige Veranlagung der Umsatzsteuer 2003 sei im Zuge der Betriebsprüfung erfolgt und habe eine Nachforderung in Höhe von € 26.516,78 ergeben.

Im Strafverfahren SN XX, seien die Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate 6-11/2003 in Höhe von € 7.357,45 bestraft worden. Es verbleibe daher ein strafbestimmender Wertbetrag von € 19.159,33.

Die Umsatzsteuer 2005 sei im Zuge der Betriebsprüfung vorläufig veranlagt worden. Der strafbestimmende Wertbetrag in Höhe von € 6.625,76 ergebe sich aus der Differenz zwischen der im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Umsatzsteuererklärung 2005 mit einer ausgewiesenen Gutschrift in Höhe von € 1.418,07 gegenüber der von der Betriebsprüfung festgestellten Zahllast in Höhe von € 5.207,69. Im Strafverfahren SN YX seien € 524,42 für Umsatzsteuer 10-12/2005 bestraft worden, weswegen ein strafbestimmender Wertbetrag in Höhe von € 6.101,34 verbleibe.

Im Einleitungsbescheid seien irrtümlich nur € 4.025,76 angesetzt worden, da in der Strafverfügung SN YX ein Betrag von € 2.600,00 an Umsatzsteuer für den Zeitraum 10-12/2005 angesetzt gewesen sei, der im Erkenntnis vom 15. Jänner 2007 auf € 524,42 reduziert worden wäre.

Die Umsatzsteuer für den Monat 1/2007 sei wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldung im Schätzungswege festgesetzt worden. Die Umsatzsteuer für die Monate 5-12/2007 bzw. 1-5/2008 sei von der Betriebsprüfung im Schätzungswege mangels Meldung bzw. Zahlung der Umsatzsteuer ausgehend vom erklärten Umsatz 2006 festgesetzt worden. Dabei seien die nachträglichen Einnahmen (Lokalmiete € 20.000,00 brutto und Baustelle Klosterneuburg ca. € 23.000,00) berücksichtigt worden.

Es sei lediglich eine geringe Schadensgutmachung erfolgt, welche sich aus einer Gutschriftsbuchung ergebe.

Die Feststellungen zu den persönlichen Verhältnissen und zum Vorleben des Bw. würden sich aus dem Straftat ergeben.

Der Bw. habe sich weder schriftlich noch mündlich zu den Vorwürfen geäußert.

Als erfahrene und im Wirtschaftsleben stehende Person sei von der Kenntnis der bestehenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen auszugehen, insbesondere, weil der Bw. seit Jahren Mitarbeiter einer Steuerberatungskanzlei sei.

Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ergebe sich aus den nachvollziehbaren Ermittlungen des Finanzamtes Baden Mödling, die als qualifizierte Vorprüfung dem Verfahren zugrunde zu legen seien.

Rechtlich sei auszuführen, dass zum Tatbild der Steuerhinterziehung keineswegs eine endgültige Verkürzung der Abgaben gehöre; es genüge auch die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils. Verkürzt werde eine Steuereinnahme nicht bloß dann, wenn sie überhaupt nicht eingehe, sondern auch dann, wenn sie, ganz oder teilweise, dem Steuergläubiger nicht in dem Zeitpunkt zukomme, in dem er nach dem betreffenden Steuergesetz darauf Anspruch gehabt hätte.

Für die Verwirklichung eines Finanzvergehens nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG sei zumindest die Schuldform des Eventualvorsatzes erforderlich, der bei P.P. beim festgestellten Sachverhalt zu Punkt 1.) vorgelegen sei. Dass die Tat zum Teil nur versucht worden sei, ändere nichts an ihrer Strafbarkeit, werde aber im Rahmen der Milderungsgründe berücksichtigt.

Somit habe der Bw. sowohl objektiv als auch subjektiv das teils versuchte, teils vollendete Finanzvergehen nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG und § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

Für die Verwirklichung einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG sei die Schuldform der Wissentlichkeit hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen und des Eventualvorsatzes in Bezug auf die Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen erforderlich.

Gerade beim Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG stelle die bloß vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils den Regelfall dar.

Die Rechtswohltat einer strafbefreienden Selbstanzeige habe mangels der den Abgabenvorschriften entsprechenden Entrichtung nicht zuerkannt werden können.

Aus dem festgestellten Sachverhalt zum Punkt 2.) ergebe sich, dass der Bw. sowohl objektiv als auch subjektiv das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten habe, da er sich gewiss gewesen sei, durch Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen die diesbezüglichen Umsatzsteuervorauszahlungen zu verkürzen.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd die geringfügige Schadensgutmachung und die erfolgte Selbstanzeige, als erschwerend hingegen die Vorstrafen und den längeren Tatzeitraum an. Ausgehend von diesen Strafzumessungsgründen erscheine dem Spruchsenat die verhängte Geldstrafe tat- und schuldangemessen und es würden diese Strafzumessungserwägungen auch auf die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe zutreffen.

Die Kostenentscheidung gründe sich auf die bezogene Gesetzesstelle.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende fristgerechte Berufung des Bw. vom 2. März 2010, welche nach erfolgter Mängelbehebung vom 29. März 2010 auch als formgerecht anzusehen ist und mit welcher das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates hinsichtlich des Ausspruches über Schuld und Strafe bekämpft wird.

Als Rechtsmittelgründe werden einerseits die Rechtswidrigkeit des Inhaltes infolge unrichtiger Beweiswürdigung und andererseits die Verletzung von Verfahrensvorschriften wegen unvollständiger Sachverhaltsermittlung genannt.

Es wird beantragt, den bekämpften Bescheid aufzuheben und einen neuen zu erlassen, in welchem der strafbestimmende Wertbetrag – wie in der Begründung näher ausgeführt – richtig gestellt wird und hinsichtlich eines danach eventuell noch verbleibenden

strafbestimmenden Wertbetrages nicht von einem Vorsatzdelikt nach § 33 FinStrG sondern von einem Fahrlässigkeitsdelikt nach § 34 FinStrG auszugehen sowie die ausgesprochene Strafe als Konsequenz dessen entsprechend zu reduzieren.

Zur Begründung wird ausgeführt, die strafbestimmenden Wertbeträge würden sich allesamt aus einer für die Jahre 2001-2005 durchgeführten Außenprüfung sowie der Umsatzsteuernachschau für 1-5/2007 ergeben.

So sehr es plausibel sei, dass der Spruchsenat in Folge dreimaligen Nichterscheins des Bw. zum Ergebnis gelangt ist, dass sich dieser durch fortlaufendes Nichterscheinen einer Entscheidung zu entziehen gewollt und der Spruchsenat folglich in Abwesenheit entschieden habe (wodurch wichtige Sachverhalte unerörtert geblieben seien), so sehr sei es dem unzweifelhaften Krankheitsbild immanent, dass der Bw. wiederholt unter erheblichen Schmerzen leide, was durch Befunde attestiert sei.

Die Beweiswürdigung des erkennenden Spruchsenates zur Frage des Vorliegens von Vorsatz reduziere sich auf folgenden (aus der Sicht der Verteidigung eher lapidaren) Dreizeiler *"Als erfahrene und im Wirtschaftsleben stehende Person ist von der Kenntnis der bestehenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen auszugehen, insbesondere weil der Beschuldigte seit Jahren Mitarbeiter einer Steuerberatungskanzlei ist"*.

Diese sehr knappe Beweiswürdigung gehe aber mit keinem einzigen Wort auf die hier nahe liegenden Fragen zum etwaigen Vorliegen vertretbarer Rechtsansicht, entschuldbaren Irrtums, einer Fahrlässigkeit etc. aus. Die Beweiswürdigung sei daher nicht schlüssig. Dazu komme, dass im Finanzstrafverfahren, anders als im Abgabenverfahren, die Behörde die Beweislast trage.

Von Beweisen für ein durchgängiges vorsätzliches Verhalten im finanzstrafrechtlichen Sinn könne hier überhaupt keine Rede sein.

Die soweit ersichtlich gänzliche und undifferenzierte Übernahme des steuerlichen Mehrergebnisses laut Betriebsprüfung mit dem strafbestimmenden Wertbetrag, ohne konkrete Auseinandersetzung mit der subjektiven Tatseite, sei unzulässig.

Wie etwa der Spruchsenat zur festen Überzeugung gekommen sei, also frei von Zweifeln gewesen sei, dass sogar bei einem doppelten Vorsteuerabzug in Höhe von € 657,51, wo die Lebenserfahrung oft zeige, dass ein Irrtum sehr nahe liege, von Steuerhinterziehung auszugehen sei, sei für die Verteidigung nicht nachvollziehbar.

Bemerkt werde auch, dass sich der Senat mit keinem einzigen Wort mit der Aussage des Bw., die er zu Beginn der Betriebsprüfung tätigte, auseinandergesetzt habe. Diese in Kombination mit dem nicht stattgefundenen Parteiengehör untermauere das Vorbringen der Verletzung von Verfahrensvorschriften. Außerdem hätte es die Behörde in der Hand gehabt, den Bw. persönlich vorzuführen, um ein mängelfreies Verfahren sicher zu stellen.

Zu den Feststellungen im Einzelnen:

Das nicht anerkannte Mietverhältnis mit der Fa. P-GmbH bezeichne die Finanzbehörde in Textziffer 1 des Betriebsprüfungsberichtes vom 22. August 2008 als "Ansicht der BP": Es müsse hier höchst unsicher bleiben, ob diese Ansicht der BP zutreffend sei. Insoweit sei selbst die objektive Tatseite zumindest zweifelhaft. Keinesfalls könne davon ausgegangen werden, dass die vom Bw. gewählte – und dahingehend offen gelegte – Vorgangsweise mit dem Vorsatz auf Steuerhinterziehung erfolgt sei. Für diese Annahme zum Vorsatz gebe es laut Aktenlage keinerlei nach außen hin in Erscheinung getretene Beweise. Eine Befragung des Bw. sei bis dato nicht erfolgt (zugegeben in Folge bisherigen – entschuldigten – Nichterscheinens zur Verhandlung).

Es werde angemerkt, dass der Bw. den Mietvertrag mit der Fa. P-GmbH per 31. August 2005 aufgekündigt habe. Betriebsprüfung gehe bei ihrer (strafrechtlich als relevant unterstellten) Berechnung von einer Kündigung per Ende 2003 aus. Auch die steuerlich unterstellte Nichtanerkennung der Zehntelberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG kann insoweit nicht als strafbestimmend, schon gar nicht als Vorsatzdelikt gewertet werden, und sei insofern ebenso aus dem strafbestimmenden Wertbetrag auszuscheiden.

Zur Textziffer 2 des Betriebsprüfungsberichtes werde angemerkt, dass es sich hier um Forderungen an die Gattin handle, welche vom Bw. nicht vereinnahmt worden seien. Insofern werde Hinterziehungsabsicht bestritten.

Auf Seite 5 des Spruchsenatserkenntnisses seien doppelt geltend gemachte Vorsteuerbeträge (2003: € 4.915,45, 2004: € 657,51) als vorsätzliche Steuerhinterziehung qualifiziert worden. Diese Beurteilung sei unrichtig und unbewiesen. Es handle sich hier um einen Irrtum, welcher auch sorgfältig agierenden Menschen passiere. Zumindest aber die Höhe der irrtümlich doppelt berücksichtigten Beträge werde außer Streit gestellt und es werde zu klären sein, ob es sich hier um einen entschuldbaren Irrtum bzw. eine entschuldbare Fehlleistung im Sinne des § 9 FinStrG handle, wovon die Verteidigung überzeugt sei, oder um einen unentschuldbaren Irrtum, welcher Fahrlässigkeit impliziere.

Auf Seite 5 des Spruchsenatserkenntnisses unterstelle der Spruchsenat für sämtliche im Betriebsprüfungsbericht unter Textziffer 6 "Sonstige Vorsteuerkürzungen" angeführte Feststellungen ein deliktisches, ja sogar vorsätzliches Vorgehen. Dies werde entschieden in Abrede gestellt. Der Bw. habe auch in Bezug auf diese Feststellungen nicht vorsätzlich agiert. Für die Annahme eines Vorsatzdeliktes gibt es weder in den Akten irgendwelche Anhaltspunkte, noch irgendwelche nach außen in Erscheinung getretene Beweise.

Ob in allen Fällen der laut Betriebsprüfung vorgenommenen Vorsteuerkürzung überhaupt die objektive Tatseite als erfüllt angenommen werden könne, werde noch bis zur mündlichen Berufungsverhandlung abschließend geklärt werden.

Keinesfalls von Hinterziehungsabsicht sei auch auszugehen, wenn Instandsetzungsaufwendungen mit einer Nutzungsdauer von 15 Jahren angesetzt worden seien und die Behörde die (bestreitbare) Rechtsansicht einnehme, dass aktivierungspflichtige Herstellungsaufwendungen vorliegen würden, die auf die Restnutzungsdauer von 50 Jahren zu verteilen wären.

Der strafbestimmende Wertbetrag für die behauptete Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung 1/2007 mit dem (geschätzten) Betrag von € 860,00 sei unrichtig. Für 1/2007 ergebe sich aufgrund einer Neuveranlagung ein Guthaben von € 316,42. Der strafbestimmende Wertbetrag sei also insoweit zu korrigieren.

Der strafbestimmende Wertbetrag für die behauptete Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für den Zeitraum 5-7/2007 sei mit einem geschätzten Betrag von € 6.400,00 unrichtig angenommen worden. Für 5-7/2007 ergebe sich aufgrund einer Neuveranlagung ein Guthaben von € 256,55. Der strafbestimmende Wertbetrag sei also insoweit zu korrigieren.

Der strafbestimmende Wertbetrag für die behauptete Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für den Zeitraum 1-5/2008 mit geschätzten Beträgen von € 4.000,00 sei ebenfalls unrichtig. Für 1-5/2008 ergebe sich nämlich eine Zahllast von nur € 328,65.

Bei der Erstellung des Einkommensteuerbescheides 2002 seien folgende Verlustvorträge nicht berücksichtigt worden: 1999 in Höhe von umgerechnet € 16.499,57, 2000 in Höhe von € 64.816,76, 2001 in Höhe von € 3.971,36 (nach BP). Ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens werde demnächst ergehen. Bei Berücksichtigung dieser Verlustvorträge könne für Einkommensteuer 2002 ein strafbestimmender Wertbetrag von € 10.227,85 nicht unterstellt werden, sondern einer von Null.

Hinsichtlich der Strafbemessung habe der Senat lediglich die geringe Schadensgutmachung und die erfolge Selbstanzeige als mildernd gewertet. Dabei sei verabsäumt worden, dass es teilweise beim Versuch geblieben sei (was der Senat im Spruch ohnedies zu Recht angeführt habe) dies aber nicht als mildernd gewertet habe.

Als erschwerend bei der Strafbemessung habe der Spruchsenat den längeren Tatzeitraum gewertet. Dem stehe die Rechtsprechung des UFS dahingehend entgegen, dass dieser Erschwerungsgrund deswegen nicht zutreffe, da Finanzvergehen durch einzelne punktuelle Tathandlungen, nämlich durch Abgabe unrichtiger bzw. Nichtabgabe von Erklärungen begangen worden seien.

Es ergehe zu den obigen Angaben der Antrag auf Einvernahme des Beschuldigten in der mündlichen Berufungsverhandlung, wie dies ohnehin Routine sei.

Die Verteidigung ersuche um Verständnis, dass in Anbetracht der Komplexität der Zusammensetzung und Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages eine Neuberechnung auf Basis der Berufungseinwände nicht zumutbar sei, weil auch das Spruchsenatserkenntnis selbst diese Berechnung nicht beinhalte, sondern nur auf die undetaillierte Summe der Betriebsprüfungsergebnisse zurückgreife.

Insgesamt sei aber allen Berufungseinwendungen gemeinsam, dass für etwaige noch verbleibende (deutlich verringerte) strafbestimmende Wertbeträge lediglich die Annahme einer fahrlässigen Begehung vertretbar sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

§ 34 Abs. 1 FinStrG macht sich einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer 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 ist und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will

Dem angefochtenen Erkenntnis des Spruchsenates liegen zu Schuldspruch a) in objektiver Hinsicht sämtliche Feststellungen einer mit Bericht vom 21. August 2008 abgeschlossenen Außenprüfung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2001 bis 2005 wie folgt zugrunde:

Unter Textziffer 1.1) und 4) wurde vom Betriebsprüfer festgestellt, die steuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses zwischen dem Bw. und der Fa. P-GmbH sei ab dem Ende des offiziellen Mietverhältnisses im September 2003 zu versagen, da dieses einem Fremdvergleich nicht standhalte (unregelmäßige Mietzahlungen, über längere Zeit angehäuften Mietrückstände, die von der Fa. P-GmbH nicht beglichen worden seien). Aufgrund dieser Feststellung erfolgte eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG, welche vermindert um die Umsatzsteuer in Höhe von € 1.096,93 aus den erklärten Mieteinnahmen für diese Wohnung im Dachgeschoss, Top 8, eine Nachforderung an Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 11.464,17 (€ 12.561,10 abzüglich € 1.096,93) ergibt.

Zu diesen Textziffern 1 und 4 des Berichtes über die Außenprüfung vom 22. August 2008 bringt der Bw. durch seinen Verteidiger in der gegenständlichen Berufung vor, dass die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses zwischen dem Bw. und der Fa. P-GmbH ab dem Ende des offiziellen Mietverhältnisses (9/2003) und die daraus resultierende Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG schon in objektiver Hinsicht zweifelhaft sein müsse, da der Bw. den Mietvertrag mit der Fa. P-GmbH tatsächlich per 31. August 2005 aufgekündigt habe. Dieser Einwand ist berechtigt. Weder aus dem Bericht über die Außenprüfung vom 21. August 2008, noch aus dem erstinstanzlichen Erkenntnis des Spruchsenates ist schlüssig abzuleiten, warum gerade mit Ende des offiziellen Mietverhältnisses im Jahr 2003 die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses des Bw. mit der Fa. P-GmbH erfolgte und warum eine Umsatzsteuerverkürzung für das Jahr 2003 der erstinstanzlichen Bestrafung zugrunde gelegt wurde, obwohl sich die offene Miete in Höhe von ca. € 23.000,00 nach der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 30. Juli 2008 auf den Zeitraum 2002 bis Mitte 2005 bezieht und ab Mitte 2005 für die Nutzung der Büroräumlichkeiten von der GmbH überhaupt kein Mietzins mehr bezahlt wurde. Dem Bw. ist daher zuzustimmen, dass insoweit hier Zweifel an der zeitlich richtigen Zuordnung der Umsatzsteuerverkürzung zum Jahr 2003 bestehen, weswegen insoweit mit Verfahrenseinstellung vorzugehen war, da der Nachweis der objektiven Tatseite nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit erbracht werden konnte. Zudem wären insoweit auch Zweifel am Vorliegen der subjektiven Tatseite gegeben, handelt es sich doch bei der Frage der Ernsthaftigkeit und Fremdüblichkeit des Vorliegens eines Mietverhältnisses zwischen dem Bw. als Gesellschafter der Fa. P-GmbH und der GmbH selbst

und insbesondere auch bei der Frage, ob und in welchem Zeitraum eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG durchzuführen ist, doch um eine auch von steuerlich kundigen Personen eher schwierig zu beantwortende Rechtsfrage, sodass dem Bw. auch insoweit ein Verschulden am Vorliegen einer Umsatzsteuerverkürzung für das Jahr 2003 in Höhe von € 11.464,17 nicht nachweisbar ist und daher insoweit mit Verfahrenseinstellung gemäß §§ 136, 157 FinStrG vorzugehen war.

Unter Textziffer 1.2) des Außenprüfungsberichtes wurden bisher nicht erklärte Umsätze bzw. Mieteinnahmen der Fa. M-KEG in Höhe der Differenz zwischen den höheren Mieteinnahmen der KEG und den geringeren Mieteinnahmen, die der Bw. der KEG in Rechnung gestellt und erklärt hat, den Besteuerungsgrundlagen des Bw. hinzugerechnet. Dazu stellte der Prüfer fest, die Fa. M-KEG sei nie ins Firmenbuch eingetragen worden und daher rechtlich nicht entstanden. Ihr Bankkonto sei von der Bank wegen fehlender Unterlagen am 4. Jänner 2002 geschlossen worden.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wendete der Bw. diesbezüglich ein, als Eigentümer der Liegenschaft habe er Büroflächen an die Fa. M-KEG vermietet und diese seien von der Gesellschaft wiederum weitervermietet worden. Gesellschafter der Fa. M-KEG seien seine Gattin und eine dritte Person gewesen. Entgegen seiner Rechtsauffassung sei die KEG vom Finanzamt von Beginn an nicht anerkannt worden und eine steuerliche Erfassung als Mitunternehmerschaft (eventuell auch als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht) hätte durch ihn nicht herbeigeführt werden können. Seine Bestrebungen, eine richtige steuerliche Erfassung herbei zu führen, hätten zu der gegenständlichen Außenprüfung geführt. Er selbst habe die Zuflüsse seitens der Fa. M-KEG immer einer Versteuerung unterzogen und sei entgegen der Meinung der Betriebsprüfung der rechtlichen Auffassung gewesen, dass die von der Personengesellschaft erzielten Umsätze dieser zuzurechnen und auch von dieser zu versteuern seien.

Der Unabhängige Finanzsenat ist aufgrund dieser Rechtfertigung zum Ergebnis gelangt, dass dem Bw. insoweit eine schuldhafte Abgabenverkürzung nicht vorwerfbar ist. Unbestritten hat er die ihm von der Fa. M-KEG zugeflossenen Mieteinnahmen offen gelegt und versteuert. Wenngleich die KEG, an welcher er nicht beteiligt war, nicht ins Firmenbuch eingetragen wurde, konnte sein plausibles und auch rechtlich vertretbares Vorbringen, er sei berechtigt davon ausgegangen, dass diese Personengemeinschaft zumindest als GesnB anzusehen sei, sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht nicht widerlegt werden. Feststellungen dahingehend, ein ernstgemeintes und fremdübliches Mietverhältnis mit der genannten

Personengemeinschaft sei vom Bw. nie beabsichtigt gewesen, können jedenfalls anhand der Aktenlage nicht getroffen werden.

Aus dieser Feststellung der Außenprüfung unter Textziffer 1.2) errechnet sich ein Mehrergebnis an Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 1.854,17 (zugerechnete Mietumsätze in Höhe von € 10.557,23 – daraus resultierende USt 20%: € 2.111,57 abzüglich zusätzliche Vorsteuer in Höhe von € 257,40). Die dem Bw. insoweit zugerechneten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffen auch die vom Spruchsenat der Bestrafung unterzogene Einkommensteuer 2002 und betragen laut Feststellungen der Außenprüfung € 3.325,65. Auch insoweit war daher mit Verfahrenseinstellung gemäß §§ 136, 157 FinStrG vorzugehen.

Des weiteren wurde unter Textziffer 1.3) Umsätze aus Vermietung und Verpachtung für die vermietete Ordination an den Arzt Dr. T., welche im Zeitraum Juni 2002 bis August 2003 statt mit 20% nur mit 10% der Umsatzsteuer unterzogen wurden, mit dem Normalsteuersatz versteuert. Mit 25. August 2003 wurde nach den Feststellungen der Außenprüfung die fehlende Umsatzsteuer nachverrechnet, wobei in die Umsatzsteuererklärung 2003 nur diese nachverrechnete Umsatzsteuer aufgenommen wurde. Nach dem unwiderlegten Vorbringen des Bw. wurden Jahressteuerklärungen fallweise durch einen Mitarbeiter vorbereitet und zum Teil von seinem Vater, teilweise auch von ihm selbst erstellt. Auch insoweit kann nach Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates der Nachweis, dass dieser Fehler (welcher im Übrigen nur eine relativ geringfügige steuerliche Auswirkung nach sich zog) bei der Erstellung der Umsatzsteuererklärung 2003 dem Bw. zuzurechnen ist oder diesem ein vorwerfbares Verschulden wegen nicht ordnungsgemäßer Erstellung bzw. Kontrolle der Steuerklärung treffen würde, nicht erbracht werden.

Weiters wurden die Mieterlöse der Jahre 2001 bis 2003 der Fa. B-KEG betreffend die Wohnung Top 6, welche zu Bürozwecken genutzt wurde, nur mit 10% Umsatzsteuer belastet, was von der Betriebsprüfung ebenfalls zu korrigieren war. Aus dieser Feststellung zu Textziffer 1.3), welche mit der gegenständlichen Berufung in objektiver Hinsicht unangefochten blieb, resultiert eine für den gegenständlichen Fall relevante Nachforderung an Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 637,51 sowie an Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 1.779,56, deren Berechnung aus unter Textziffer 1 des Berichtes über die Außenprüfung ableitbar ist.

Dazu rechtfertigte sich der Bw. vor dem Unabhängigen Finanzsenat dahingehend, an die Fa. B-KEG seien ursprünglich 2 Wohnungen, eine für Wohnzwecke und eine als Büro

vermietet worden. Die Nutzungsänderung der für Wohnzwecke vermieteten Wohnung sei ihm als Eigentümer nicht bekannt gegeben worden und wäre auch durch ein Firmenschild nicht ersichtlich gewesen. Der Prüfer habe diese Feststellung anlässlich der Hausbesichtigung im Zuge der Außenprüfung getroffen. Er selbst habe keine Veranlassung gehabt, an der mit der Mieterin vereinbarten Nutzung der Wohnung für Wohnzwecke zu zweifeln. Eine Nutzungsänderung habe die Fa. B-KEG nicht bekannt gegeben. Aufgrund dieses glaubwürdigen Vorbringens geht der Berufungssenat zugunsten des Bw. von einem entschuldbaren Irrtum (§ 9 FinStrG) hinsichtlich der Nutzung der vermieteten Wohnung aus, welcher den Vorwurf eines Verschuldens ausschließt.

Gemäß einer Selbstanzeige des Bw. vom 12. Juli 2007 wurden die in den Einkommensteuererklärungen 2004 und 2005 vermerkten Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht in die Umsatzsteuererklärungen dieser Jahre aufgenommen. Für den gegenständlichen Fall ergibt sich aus der daraus resultierenden Feststellung der Außenprüfung unter Textziffer 2 ein Verkürzungsbetrag an Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 4.800,00 (20% von € 24.000,00), welcher vom Spruchsenat der Bestrafung zugrunde gelegt wurde. Die Umsatzsteuer 2004 ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Dazu hat der Bw. zur objektiven Tatseite im Rahmen des gegenständlichen Berufungsverfahrens eingewendet, ihm seien diese irrtümlich offen gelegten Beträge nie zugeflossen und es sei daher insoweit, bei anzuwendender Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten, eine Umsatzsteuerschuld nicht entstanden. Da dieser rechtliche Einwand gemäß § 17 Abs. 2 UStG zutreffend ist und keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass dem Bw., entgegen seinem Berufungsvorbringen, die im Rahmen der Selbstanzeige offen gelegten Umsätze aus selbständiger Arbeit im Jahr 2005 tatsächlich zugegangen wären, war auch insoweit im Zweifel (§ 98 Abs. 3 FinStrG) zu seinen Gunsten mit Verfahrenseinstellung vor zu gehen.

Nach der unbedenklichen Feststellung der Außenprüfung unter Textziffer 5 wurde die Wohnung Top 9 seit Mitte 2001 (Zeitpunkt der Hauptwohnsitzmeldung der Gattin) für private Zwecke verwendet. Diese Änderung der Verhältnisse für den Vorsteuerabzug führte zu einer Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG und somit zu einer Nachforderung an Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 17.485,41, welcher nicht mit Einwendungen zur objektiven Tatseite begegnet wurde. Insoweit hat der Bw. im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung eine fahrlässige Handlungsweise dahingehend eingestanden, es verabsäumt zu haben, die umsatzsteuerlichen Konsequenzen in Form der Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG im Bezug auf die Privatnutzung der Wohnung Top 9 zu ziehen.

Unter Textziffer 6 des Berichtes über die Außenprüfung wurden eine Reihe von Vorsteuerkürzungen vorgenommen, welche im Folgenden nur insoweit angeführt werden, als sie Grundlage und Gegenstand dieses Strafverfahrens sind.

Zu Textziffer 6.1) des Außenprüfungsberichtes wird ausgeführt, dass gemäß der Selbstanzeige vom 12. Juli 2007 die vom Bw. doppelt geltend gemachten Vorsteuerbeträge zu korrigieren waren, woraus sich ein für dieses Verfahren unbedenklicher Verkürzungsbetrag an Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 4.915,45 ergibt. In der mündlichen Berufungsverhandlung räumte er insoweit Fehler bei der Führung der Aufzeichnungen und ein Verschulden in Form der Fahrlässigkeit ein.

Aus Textziffer 6.2)b) ergeben sich in Bezug auf Einkommensteuer 2002 verkürzte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 4.800,00, da in der Einkommensteuererklärung 2002 geltend gemachte Werbungskosten für die Miete einer Gastrofläche in Kärnten mangels Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit nicht anzuerkennen waren. Weiters stellte die Betriebsprüfung unter dieser Textziffer doppelt geltend gemachte Werbungskosten für die Anschaffung betreffend eine Kaffeemaschine fest, welche ebenfalls in Höhe von € 2.000,00 in der Einkommensteuererklärung 2002 zu Unrecht geltend gemacht wurden. Diesen Feststellungen wurde mit der gegenständlichen Berufung nicht mit konkreten Einwendungen begegnet und es resultiert daraus eine in objektiver Hinsicht unbedenkliche Verkürzung an Einkommensteuer 2002 in Höhe von € 2.788,000, wobei dem Bw. insoweit, wie den nachfolgenden Ausführungen zur subjektiven Tatseite näher zu entnehmen ist, eine fahrlässige Abgabenverkürzung anzulasten ist.

Wenn der Bw. in Bezug auf Einkommensteuer 2002 mit seiner gegenständlichen Berufung (Punkt 11) einwendet, Verlustvorträge der Jahre 1999 bis 2001 seien bei der Erstellung des Einkommensteuerbescheides 2002 nicht berücksichtigt worden, so ist ihm insoweit entgegenzuhalten, dass es sich bei den angesprochenen Verlusten um solche aus der außerbetrieblichen Einkunftsart Vermietung und Verpachtung handelt, welche nach der Bestimmung des § 18 Abs. 6 EStG nicht vortragsfähig sind.

Gemäß Textziffer 6.2)a) hat der Bw. in der Umsatzsteuererklärung 2001 Vorsteuerbeträge in Höhe von € 316,45 aus mangelhaften Rechnungen (Empfängerbenennung) zu Unrecht geltend gemacht.

Des Weiteren wurde unter Textziffer 6.2)c) unbedenklich festgestellt, dass in der Umsatzsteuererklärung 2003 Vorsteuern in Höhe von insgesamt € 402,13 betreffend Eingangsrechnung über Zeichenarbeiten für ein privates Projekt (€ 324,06) bzw. aus

Vollstreckungsgebühren, die keine Umsatzsteuer beinhalten, in Höhe von € 78,07 zu Unrecht abgezogen wurden.

Im Jahr 2005 wurde eine offene Verbindlichkeit gegenüber der Fa. N. beglichen, nachdem im Zuge eines Vergleiches ein Nachlass in Höhe von € 12.849,65 gewährt worden war, der zu einer nachträglichen Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 16 UStG in Höhe von € 2.141,61 führte. Auch diese nachträgliche Berichtigung der Vorsteuer wurde nicht in der Umsatzsteuererklärung 2005 offen gelegt, woraus eine Verkürzung an Umsatzsteuer 2005 in der genannten Höhe von € 2.141,61 resultiert [Textziffer 6.2)d)]. Insoweit hat der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung ein Verschulden in Form der Fahrlässigkeit einbekannt.

Letztlich erfolgte unter Textziffer 6.3) eine anteilige Kürzung der Vorsteuern betreffend Aufwendungen für Reinigung bzw. Instandhaltung im Ausmaß der privaten bzw. nicht anerkannten Nutzung des Gebäudes, welche ebenfalls in den Umsatzsteuerklärungen der hier in Rede stehenden Jahre nicht vorgenommen wurde, woraus eine Verkürzung an Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 137,77, Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 782,33 und Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 350,82 resultierte. Aufgrund des Umstandes, dass eine Trennung dieser relativ geringfügigen Beträge in Vorsteuern, welche zu Unrecht aus Privataufwendungen geltend gemacht wurden und solchen, die aus der finanzstrafrechtlich als nicht relevant angesehenen Nichtanerkennung des Vertragsverhältnisses mit der Fa. P-GmbH resultieren, anhand der Aktenlage nicht möglich war, war auch insoweit in Höhe der obgenannten Beträgen mit Verfahrenseinstellung vorzugehen.

Zu den Feststellungen unter Textziffer 6 des Berichtes über die Außenprüfung liegen keine Berufungseinwendungen in Bezug auf die objektive Tatseite vor, sehr wohl jedoch Einwendungen zur subjektiven Tatseite der erstinstanzlich der Bestrafung zugrunde gelegten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG, zu denen auf die nachfolgenden Ausführungen zur subjektiven Tatseite verwiesen wird.

Dem Schuldspruch b) des angefochtenen Erkenntnisses des Spruchsenates wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG liegen in objektiver Hinsicht die Feststellungen einer Umsatzsteuernachschau (Textziffer 3 des Berichtes über die Außenprüfung) zugrunde. Im Zuge dieser Nachschau wurde die laufende Umsatzsteuer für die Monate 1-4/2007 von der Betriebsprüfung anhand der abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen festgesetzt. Wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate 5-12/2007 und 1-5/2008 sowie Nichtentrichtung der entsprechenden Umsatzsteuervorauszahlungen erfolgte eine schätzungsweise Festsetzung

dieser Umsatzsteuervorauszahlungen durch die Betriebsprüfung in Anlehnung an die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2006. Dazu bringt der Bw. in der gegenständlichen Berufung vor, dass sich für den Umsatzsteuervorauszahlungszeitraum 1/2007 tatsächlich ein Guthaben in Höhe von € 316,42 ergebe, für die Monate 5-12/2007 ergebe sich aufgrund einer Neuveranlagung ebenfalls ein Guthaben in Höhe von € 256,55. Eingewendet wurde weiters, die Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate 1-5/2008 seien richtigerweise in Höhe von € 328,65 angefallen.

In Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde der Verteidiger des Bw. mit Schreiben vom 22. Dezember 2010 aufgefordert, die Umsatzsteuerzahllasten/-gutschriften für die Zeiträume 5-12/2007 und 1-5/2008 monatlich aufzugliedern. Dieser Aufforderung wurde mit Schreiben (E-Mail) vom 10. Jänner 2011 entsprochen, aus welchem sich ergibt, dass für die Monate 6,9,10,12/2007 und 1,3,5/2008 Umsatzsteuerzahllasten in Höhe von insgesamt € 2.162,30 angefallen sind. Den diesbezüglichen Berufungseinwendungen zur objektiven Tatseite war daher Folge zu geben und der Schuldspruch b) entsprechend dem Spruch der gegenständlichen Berufungsentscheidung abzuändern.

Gemäß § 136, 157 FinStrG war das gegen den Bw. wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG geführte Finanzstrafverfahren in Höhe für Differenzbeträge zur Anschuldigung einzustellen.

Mit der gegenständlichen Berufung wendet sich der Bw. nach dem Inhalt seines Berufungsvorbringens insbesondere gegen das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG zu Schuldspruch a) des erstinstanzlichen Erkenntnisses und stellt insoweit eine vorsätzliche Handlungsweise in Abrede.

Hinsichtlich der oben angeführten Feststellungen der Außenprüfung im Bericht vom 21. August 2008 unter den Textziffern 2 sowie 4-9 hat der Bw. das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG entschieden in Abrede gestellt. Insoweit ist der Unabhängige Finanzsenat aufgrund des Gesamtbildes der Feststellungen zum Ergebnis gelangt, dass dem Bw. eine vorsätzlich unrichtige Abgabe der Steuererklärungen für die hier in Rede stehenden Abgabenarten und –zeiträume nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nachgewiesen werden kann.

Sehr wohl hat der Bw. jedoch bei der Sammlung und Sichtung der Belege und deren Trennung gegenüber der privaten Sphäre sowie bei Führung der laufenden Aufzeichnungen und in der Folge bei der Offenlegung im Bezug auf die oben näher ausgeführten

Feststellungen im Bericht über die Außenprüfung vom 21. August 2008 unter den Textziffern 5.), 6.1.), 6.2.a,c,d) die Sorgfalt außer Acht gelassen, zu der er gesetzlich verpflichtet gewesen wäre. Kein Zweifel besteht für den erkennenden Berufungssenat, dass er aufgrund seiner steuerlichen Vorbildung (seit ca. 20 Jahren als steuerlicher Sachbearbeiter in einer Steuerberatungskanzlei tätig und auch mit Buchhaltung und Lohnverrechnung befasst) und seiner geistigen und körperlichen Verhältnisse befähigt gewesen wäre, die Umsätze und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die hier in Rede stehenden Zeiträume in richtiger Höhe zu erklären. Die Vielzahl der von der Betriebsprüfung aufgezeigten Mängel bzw. Fehler zeigt doch von einer Vernachlässigung der Sorgfalt bei der Trennung der Belege in solche mit steuerlich abzugsfähigen Werbungskosten und solche mit Privataufwendungen und in der Folge bei der Führung der gesetzlichen Aufzeichnungen und bei Beachtung der im § 119 BAO normierten Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch den Bw., wobei kein Zweifel besteht, dass diesem die Einhaltung der gebotenen Sorgfaltspflichten und somit ein rechtmäßiges Verhalten zumutbar war.

Hinsichtlich aller übrigen der erstinstanzlichen Bestrafung unter Schuldspruch a) des angefochtenen Erkenntnisses des Spruchsenates getroffenen Feststellungen, konnte, wie ausgeführt, eine schuldhafte Abgabenverkürzung, nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit erwiesen werden. Dies gilt auch im Bezug auf die Feststellungen im zugrunde liegenden Bericht über die Außenprüfung unter den Textziffern 7-9) hinsichtlich Aktivierung von offen gelegten Instandsetzungsaufwendungen und Eigenleistungen und deren Abschreibung auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes, denen eine in den Erklärungen offen gelegte abweichende Rechtsansicht des Bw. zugrunde liegt.

Zum Schuldspruch b) des angefochtenen Erkenntnisses des Spruchsenates wurden mit der gegenständlichen Berufung ausschließlich Einwendungen gegen die Höhe der erstinstanzlich der Bestrafung zugrunde gelegten Umsatzsteuervorauszahlungen vorgebracht, nicht jedoch in Bezug auf die zugrunde gelegte subjektive Tatseite.

Allein aufgrund der Tatsache, dass der Bw. bereits viermal einschlägig wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG vorbestraft ist und ihm seine steuerlichen Verpflichtungen zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen und zur zeitgerechten und vollständigen Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen in den vorangegangenen Finanzstrafverfahren eingehend vor Augen geführt wurden, kann kein wie immer gearteter Zweifel am Vorliegen der subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG gegeben sein. Insoweit hat der Bw. vor dem Unabhängigen Finanzsenat ein Geständnis abgelegt.

Aufgrund der teilweisen Verfahrenseinstellung und der Zugrundelegung einer fahrlässigen Abgabenverkürzung durch den Unabhängigen Finanzsenat war mit einer Strafneubemessung vorzugehen.

Entsprechend der Bestimmungen des § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei im gegenständlichen Fall aufgrund der Vielzahl der durch die Außenprüfung aufgezeigten Fehler bzw. Mängel bei der Erstellung der Abgabenerklärung nicht nur von einem leichten Grad der Fahrlässigkeit auszugehen war.

Bei der Strafneubemessung sah der Unabhängige Finanzsenat als mildernd die teilweise Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen durch die erfolgte (nicht strafbefreiende) Selbstanzeige und die weitgehend geständige Verantwortung in Bezug auf das Vorliegen einer fahrlässigen Abgabenverkürzung sowie eine geringfügige, in einem untergeordneten Ausmaß erfolgte Schadensgutmachung in Bezug auf Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 1.297,63 [alle übrigen Abgabenschuldigkeiten zu Schuldspruch a) haften noch zur Gänze aus] an.

Demgegenüber stehen als erschwerend vier Vorstrafen wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG.

Ausgehend von einer sehr eingeschränkten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Bw. (monatliches Nettogehalt von ca. € 600,00, aushaftender Rückstand auf seinem Abgabenkonto von mehr als € 83.000,00, Eigentümer eines Mietobjektes mit dem monatliche Umsätze in Höhe von € 4.000,00 erzielt werden, die zur Gänze für Kreditrückzahlungen verwendet werden; die auf der Liegenschaft lastenden Gesamtverbindlichkeiten betragen ca. € 600.000,00 und stellen in etwa den Wert des Objektes dar) erweist sich nach Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates die aus dem Spruch ersichtliche Geldstrafe tat- und schuldangemessen.

Auch die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit festzusetzende Ersatzfreiheitsstrafe entspricht nach Ansicht des erkennenden Berufungssenates dem festgestellten Verschulden unter Berücksichtigung der obgenannten Milderungs- und Erschwerungsgründe.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG in Verbindung mit § 265 Abs. 1p FinStrG in der Fassung der Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, BGBl I 104/2010, war aus Anlass der Berufung der Kostenausspruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses auf € 500,00 (statt bisher € 363,00) zu erhöhen. Die Bemessung der Kosten des Strafverfahrens ist vom Verböserungsverbot des § 161 Abs. 3 FinStrG nicht erfasst (vgl. VwGH 24.1.1956, Slg 1736/54 und Kommentar Fellner,

Rz. 12 zu § 161 FinStrG, sowie Reger/Hacker/Kneidinger „Das Finanzstrafgesetz mit Kommentar und Rechtsprechung“, Rz. 23 zu § 161 FinStrG).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Jänner 2011