



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat Wien 1

GZ. FSRV/0037-W/12,
miterledigt FSRV/0068- W/12

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Wien 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Dr. Josef Graf sowie die Laienbeisitzer Mag. Dr. Jörg Krainhöfner und Herbert Frantsits als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., Adresse1, vertreten durch Mag. Heimo Keber, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 1010 Wien, Börsegasse 9/2, wegen des Finanzvergehens der teils versuchten und teils vollendeten Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufungen

I.) des Beschuldigten vom 10. Mai 2012 und

II.) der Amtsbeauftragten AB vom 10. September 2012

gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Wien 4/5/10 als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 16. April 2012, SpS, nach der am 12. März 2013 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, der Amtsbeauftragten sowie der Schriftführerin M.E. durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I.) Die Berufung des Beschuldigten wird als unbegründet abgewiesen.

II.) Der Berufung der Amtsbeauftragten wird Folge gegeben und der Strafausspruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses dahingehend abgeändert, dass über den Beschuldigten gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in

Höhe von € 20.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit zu bestimmende Ersatzfreiheitsstrafe von 40 Tagen verhängt wird.

III.) Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG hat der Beschuldigte die Kosten des erst- und zweitinstanzlichen Finanzstrafverfahrens in Höhe von € 500,00 zu ersetzen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 16. April 2012, SpS, wurde Bw. (im Folgenden Bw. genannt) der versuchten und vollendeten Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, er habe im Bereich des Finanzamtes Wien 4/5/10 vorsätzlich, durch die Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen zur Umsatz- und zur Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2006, sohin unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, bescheidmäßig festzusetzende Abgaben, nämlich Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 6.142,68, Umsatzsteuer 2004 in Höhe von € 8.168,49, Einkommensteuer 2003 in Höhe von € 687,25, Einkommensteuer 2004 in Höhe von € 5.609,77 und Einkommensteuer 2005 in Höhe von € 6.636,20 verkürzt sowie Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 10.423,55, Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 9.743,39 und Einkommensteuer 2006 in Höhe von € 1.107,82 zu verkürzen versucht.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 15.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 30 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG habe er die mit € 500,00 bestimmten Kosten des Finanzstrafverfahrens zu ersetzen.

Zur Begründung wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, der in finanzstrafrechtlicher Hinsicht noch nicht in Erscheinung getretene Bw. sei als selbständiger Buchhalter tätig gewesen. Mit 30. August 2010 sei seine Befugnis "selbständiger Buchhalter" rechtskräftig widerrufen worden.

Laut aktueller Firmenbuchabfrage scheine der Bw. bei sechs namentlich genannten Firmen als Gesellschafter auf. Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung sei zutage getreten, dass die Belegsammlung und die dazu vorgelegten Buchungsjournale und Saldenlisten in keiner Weise nachvollziehbar gewesen seien. Sowohl Aufwendungen als auch Erlöse seien im Soll verbucht worden, wobei bei der Erlösverbuchung die Ausgangsrechnungen eingebucht worden seien. Zugehörige Quittungen über inkassierte Beträge seien nicht vorhanden

gewesen. Beilagen zu den Gutschriften auf dem Bankkonto seien nur teilweise vorgelegt worden. Kundenkonten oder Aufstellungen, aus denen hervorgehe, welche Rechnungen ausgestellt und welche davon bezahlt worden oder noch offen seien, wären nicht vorgelegt worden. Weiters habe eine Überprüfung von Rückzahlungen von Finanzamtskonten von Klienten des Bw. auf sein eigenes Bankkonto ergeben, dass diese Rückzahlungen nicht als Erlös erfasst und auch keine Unterlagen über die Weiterleitung der Beträge an die Klienten vorhanden gewesen seien.

Im Zuge der Erhebungen seitens der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass der Beschuldigte auch als Berater (Erstellung von Angeboten u.ä.) in Branchen wie dem Schrotthandel und von steuerlich nicht erfassten Unternehmen aufgetreten sei. Zugehörige Honorarnoten oder Kassenquittungen seien nicht vorgelegt worden.

Die Besteuerungsgrundlagen seien im Schätzungswege ermittelt worden, wobei die auf dem Bankkonto bar einbezahlten bzw. gutgeschriebenen Beträge als Erlöse erfasst worden seien. Für die Behauptung, es handle sich um Darlehen von Freunden, habe kein Nachweis erbracht werden können.

Darüber hinaus sei festgestellt worden, dass von den Bankkonten laufend Geld in Spielkasinos behoben worden sei. Aufgrund der vorliegenden Vollmachtsverhältnisse (ausgewiesener Vertreter für ca. 180 Unternehmen) sei im Schätzungswege davon ausgegangen worden, dass für ca. 90 Klienten (50%) Abschlüsse gemacht worden seien (Nettoentgelt pro Klient und Jahr € 1.000,00). Für die Beratertätigkeiten seien € 5.000,00 pro Jahr als Erlös geschätzt worden.

Auch die Einkünfte aus der Vermietung des Objektes Adresse2, die bis dato in den Jahren 2004 und 2005 nicht erklärt worden seien, seien mit einem Nettobetrag von € 150,00 pro Monat als Erlös angesetzt worden. Der Gewinn sei mit jährlich € 50.000,00 geschätzt worden.

Gegen die aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide habe der Bw. Berufung eingebracht, der teilweise stattgegeben worden sei. Die jährlichen Umsätze seien mit € 40.000,00 geschätzt (wobei von den vorliegenden Bankgutschriften ausgegangen worden sei, die zwischen € 51.000,00 und € 60.000,00 brutto betragen hätten). Der jährliche Gewinn sei mit € 20.000,00 geschätzt worden, was angesichts der Tatsache, dass der Bw. Alleinverdiener und sorgepflichtig für vier Kinder sei, mehr als realistisch erscheine.

Der Bw. habe sich in der Verhandlung vor dem Spruchsenat als nicht schuldig bekannt, seinen Vorwurf, der Bericht des Betriebsprüfers sei unrichtig, die Anschuldigungen würden nur aus der Phantasie des Betriebsprüfers stammen, habe er nicht näher begründen können. Der Betriebsprüfer habe auf die durchgeführten Erhebungen und seinen Bericht verwiesen, welche

schlüssig und nachvollziehbar seien, weshalb die Prüfungsergebnisse der Entscheidung zugrunde zu legen wären.

Nach Zitierung der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen stellte der Spruchsenat fest, das Verhalten des Bw. erfülle das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht. Aufgrund des durchgeführten Beweisverfahrens stehe fest, dass dem Bw. als realitätsbezogenem im Wirtschaftsleben stehenden Geschäftsmann die ihn treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen, ebenso die Konsequenz pflichtwidrigen Verhaltens, nämlich das Bewirken von Abgabenverkürzungen bekannt gewesen seien. Er habe hinsichtlich seiner Pflichtverletzung zumindest mit bedingtem Vorsatz gehandelt. In Bezug auf Umsatzsteuer 2005 und 2006 sowie auf Einkommensteuer 2006 sei es lediglich beim Versuch geblieben.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd die Unbescholtenheit des Bw. und dass es teilweise beim Versuch geblieben ist, als erschwerend hingegen den langen Tatzeitraum an.

Unter Verweis auf § 23 FinStrG erweise sich die ausgesprochene Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe schuldangemessen und tätergerecht.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richten sich die vorliegenden frist- und formgerechten Berufungen des Bw. vom 10. Mai 2012 sowie der Amtsbeauftragten vom 10. September 2012.

Der Bw. wendet sich mit seiner Berufung inhaltlich gegen die von ihm bekämpften Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2006 und bemängelt, dass der fachliche und formelle Sachverhalt vom Finanzamt mit einem festgesetzten Betrag in Höhe von € 65.000,00 fixiert worden sei. Der Bw. fühle sich durch eine Umsatzschätzung von jährlich € 40.000,00 und durch eine Gewinnschätzung von € 15.000,00 in seinen Rechten verletzt. Die Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2006 sei durch den Betriebsprüfer unberechtigt erfolgt, seine Aufzeichnungen und Belege richtig und vollständig gewesen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung werde er voraussichtlich beantragen, die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2006 unter Aufhebung der "Einspruchsentscheidung" vom 11. August 2011 mit der Maßgabe zu ändern, dass keine Zuschätzungen bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit erfolgen. Die Finanzamtsschätzung könne er gerne einzeln nachweisen.

Da derzeit beim Unabhängigen Finanzsenat eine Reihe von Revisionsverfahren zum Thema Festsetzung von Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2006 anhängig seien, beantrage der Bw. Ruhen des Verfahrens. Es werde ersucht, über den Fall erst dann zu entscheiden, wenn der Unabhängige Finanzsenat über einen derzeit dort anhängigen ähnlichen Fall entschieden habe. Er habe dem Finanzamt auch bestimmte Kunden bekannt gegeben. Der Bw. verdiene derzeit sehr wenig und habe kein Geld. Er stehe vor der Fachprüfung für Steuerberater und ersuche um menschliche Einsicht und Berücksichtigung seiner familiären Situation. Er ersuche den Unabhängigen Finanzsenat ferner, die Strafe in Höhe von € 15.000,00 und Steuerbetrag von € 48.000,00 aufzuheben.

Beigelegt wurde der Berufung des Bw. die an den Verwaltungsgerichtshof gerichtete Beschwerde gegen die im Abgabenverfahren ergangene Berufungsentscheidung vom 6. Oktober 2011, RVXYX.

Mit dem die Berufung ergänzenden Schriftsatz vom 13. September 2012 bringt der Bw. vor, der Betriebsprüfer habe das falsche Bild von seinen buchhalterischen Aufzeichnungen dem Spruchsenat vermittelt. Es werde auf die Berufung des Steuerberaters Dr. F.K. zur Ergänzung der Berufungsbegründung verwiesen. Der Bw. stellt eine vorsätzliche Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Steuererklärungen der Jahre 2003-2008 in Abrede und bringt vor, der Prüfer wäre gehalten gewesen, ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren gegen ihn einzuleiten und von amtswegen den tatsächlichen Arbeitsanfall und die Erledigungen in qualitativer und quantitativer Hinsicht zu evaluieren und festzustellen. Dass die Betriebsprüfung dies getan hätte, sei aus dem Erstbescheid nicht ersichtlich. Der Bw. habe in seiner Berufung gerügt, dass die Buchhaltung nachvollziehbar wäre.

Inhaltlich bringt der Bw. neben Zitierung des Spruchsenatserkenntnisses weiters vor, er habe bei Prüfungsbeginn die Abgabenerklärungen 2003-2008 vorgelegt und somit seine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht erfüllt. Der Prüfer habe die Buchhaltung für die Jahre 2003-2008 eingesehen und der Bw. habe eine ordnungsgemäße Buchhaltung vorgelegt. Eine Vorlage der Belege sei gleichfalls erfolgt. Er habe auch nicht als Berater in Branchen wie dem Schrotthandel gearbeitet und habe alle Bankkonten dem Betriebsprüfer rechtzeitig vorgelegt. Die Einkünfte aus Vermietung des Objektes Adresse2 aus 2004-2005 seien mitgeteilt worden, da das Objekt renoviert worden sei, habe er 2004 bis 2005 keinen Cent vom Objekt erhalten. Er habe auch Darlehen aus seinem Bekanntenkreis aus Deutschland erhalten. Er habe in keinem Jahr einen Gewinn in Höhe von € 50.000,00

erzielt. Die Schätzungen der Betriebsprüfung seien zu Unrecht erfolgt, obwohl der Bw. alle Forderungen des Betriebsprüfers erfüllt habe.

Der Bw. habe keine Abgabenhinterziehung begangen und alle seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen erfüllt. Er habe dem Finanzamt eine Liste von Kundennamen vorgelegt und man könne sich überzeugen, dass er kein Geld bekommen habe.

Das Finanzamt habe seine Kunden über ihn schlecht informiert und es seien fast alle von ihm geflohen. Sein Gewerbe sei ihm am 28. August 2008 bis zum heutigen Tag entzogen worden. Der Bw. wolle die Fachprüfung für Steuerberater im Laufe der Zeit ablegen. Er ersuche um menschliche Einsicht für seine persönliche und familiäre Situation. Er könne nicht einmal mehr die fixen Kosten bezahlen und ersuche um Aussetzung der Rechtsfolgen des Erkenntnisses des Spruchsenates bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes (Bescheidbeschwerde vom 20. Jänner 2012).

Die vorliegende frist- und formgerechte Berufung der Amtsbeauftragten AB vom 10. September 2012 richtet sich gegen die Höhe der mit dem erstinstanzlichen Erkenntnis des Spruchsenates verhängten Geldstrafe. Die Amtsbeauftragte beantragt, die Strafe neu zu bemessen und eine Geldstrafe in Höhe von € 20.000,00 zu verhängen.

Zur Begründung wird ausgeführt, das Strafausmaß betrage 30,92 % des strafbestimmenden Wertbetrages. Bei Verhängung der Strafe seien als erschwerend der lange Tatzeitraum als mildernd die Unbescholtenheit und dass es teilweise beim Versuch geblieben ist, berücksichtigt worden. Unter Berücksichtigung dieser Gründe erscheine die Strafe insbesondere aus spezialpräventiven Gründen als zu gering bemessen, zumal es sich um einen selbständigen Buchhalter handle, von dem ein korrektes steuerliches Verhalten zu erwarten sei. Es werde daher beantragt, die Strafe mit 41,22 % des strafbestimmenden Wertbetrages in Höhe von € 20.000,00 zu bemessen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat am 12. März 2013 führte der Verteidiger des Bw. ergänzend aus, dass aus Sicht des Bw. die zugrunde liegende Schätzung laut Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates in der Abgabensache, welche bereits eine wesentliche Verringerung der Steuernachforderungen gegenüber der Außenprüfung nach sich gezogen habe, dennoch als zu hoch angesehen werde. Es werde dazu auf die Ausführungen in der im Abgabenverfahren anhängigen Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof verwiesen, insbesondere dahingehend, dass betreffend das Jahr 2006 der Rechtsmittelinstanz Buchhaltungsunterlagen sowie eine Aufstellung der vom Bw. aktiv vertretenen Unternehmen vorgelegt worden sein, die vom UFS

als nicht auswertbar angesehen worden wäre. Bei näherer Überprüfung dieser Unternehmen wäre hervorgekommen, dass es sich bei den Kunden um Kleinunternehmen gehandelt habe, die die der Schätzung zugrundeliegenden Umsätze nie erbringen bzw. bezahlen hätten können. Auch werde bemängelt, dass in der zugrundeliegenden Berufungsentscheidung des UFS in der Abgabensache keine Begründung zu den geschätzten Vorsteuern abgegeben worden sei. Aus diesem Grund und auch deswegen, weil es sich um eine Globalschätzung der Besteuerungsgrundlagen handelt, sei es fraglich, ob diese als Grundlage für den Nachweis einer Abgabenhinterziehung geeignet sei.

Der Bw. räumte auf Vorhalt ein, dass er in der mündlichen Berufungsverhandlung in Abgabensachen einen jährlicher Umsatz von € 30.000,00 und einen Gewinn von € 15.000,00 für die hier tatgegenständlichen Zeiträume einbekannt habe. Dieses Eingeständnis habe er auf Anraten seines Steuerberaters gemacht, nicht wissend bzw. bedenkend, dass dies auch Konsequenzen für das gegenständliche Verfahren haben könnte. Er widerrufe auch sein diesbezügliches Geständnis vor dem UFS am 11. August 2011 dahingehend, dass er monatliche Mietzahlungen in Höhe von € 300,00 erhalten hätte, denen Betriebskosten in Höhe von € 150,00 entgegengestanden wären. Die Wohnung sei renovierungsbedürftig gewesen und er habe keine Miete erhalten. Die Bank habe ihn in der Folge zum Verkauf der Wohnung gezwungen. Die Mieterin sei eine Verwandte gewesen, die keinen Groschen bezahlt habe.

Zu den hohen Kassenfehlbeträgen werde ausgeführt, dass diese nicht richtig seien, weil er Geldbeträge von Verwandten zur Verfügung gestellt bekommen habe, mit denen er die erklärten Barausgaben abgedeckt habe.

Zur Deckung der Lebenshaltungskosten führte der Bw. aus, diese wären durch die Einkünfte seiner geringfügig beschäftigten Frau und auch durch die Unterstützung seiner Großmutter gedeckt gewesen. Auch bei der Finanzierung der Eigentumswohnung habe ihm seine Großmutter geholfen, diese habe ihre Abfertigung in Höhe von € 21.000,00 investiert.

Zur Strafhöhe werde ergänzend auf die äußerst schwierige Situation des Bw. verwiesen, er beziehe seit längerer Zeit kein Einkommen und im Juni 2011 sei ein Konkurs mangels Kostendeckung abgewiesen worden. Er bereite sich gerade auf die Steuerberaterprüfung vor. Zwar sei er bei mehreren Firmen als Kommanditist im Firmenbuch eingetragen, habe aber nie dafür Geld bekommen. Die meisten seiner Klienten seien in Konkurs gegangen, hätten ihre Geschäftstätigkeit nie ausgeübt und er habe von diesen keine Honorare erhalten. Der

Lebensunterhalt werde durch die Unterstützung seiner Großmutter (Pension) sowie auch vom Arbeitslosengeld seiner Gattin und auch durch die Familienbeihilfe bestritten.

Es werde daher Verfahrenseinstellung beantragt, da der Bw. im Rahmen seiner Steuererklärungen alles korrekt offen gelegt habe und die Schätzungen zu Unrecht sowie zu hoch erfolgt seien.

Die Amtsbeauftragte führte und ergänzend zu ihrer Berufung aus, dass die zugrundeliegende Schätzung eine sehr vorsichtige sei, zumal davon ausgegangen worden sei, dass der Bw. nur von 50% der ihm vertretenen Unternehmen Honorare bezogen habe. Sie verwies auch darauf, dass der Bw. eine Ausbildung als Buchhalter absolviert und die entsprechenden Prüfungen abgelegt habe. Zu seinem Vorbringen, dass er keine Einkünfte erziele, sei auszuführen, dass der Inhaber eines Kaffeehauses anlässlich einer Kontrolle der Finanzpolizei im November 2012 angegeben habe, dass er durch den Steuerberater Bw. vertreten werde und das Honorar für die Buchhaltung € 250,00 monatlich, weiters für die Bilanz € 200,00 und für jeden Lohnzettel € 10,00 betrage. Dem Bw. sei seine Befugnis als selbständiger Buchhalter durch die Paritätische Kommission am 30. August 2010 entzogen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 13 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.

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

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

Mit der gegenständlichen Berufung bekämpft der Bw. inhaltlich die Berechtigung und Richtigkeit der dem angefochtenen Erkenntnis zugrundeliegenden, auf den Ergebnissen einer Außenprüfung beruhenden und mit teilweise stattgebender Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 6. Oktober 2011, RVXY, korrigierten Schätzung der Besteuerungsgrundlagen. Er bestreitet weiters, eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe unrichtiger Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003-2006 verletzt zu haben.

Die Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen hindert zwar grundsätzlich die Annahme einer Abgabenhinterziehung nicht, jedoch trägt die Finanzstraßbehörde die Beweislast für die

Richtigkeit der Schätzung. Eine Abgabenhinterziehung kann nur dann angenommen werden, wenn sich nach entsprechender Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschuldigten sagen lässt, dass seine Verantwortung nach menschlichem Ermessen nicht richtig sein kann. Dabei reicht die Tatsache, dass Geschäftsvorgänge nicht in die Buchhaltung aufgenommen wurden und Mängel der Aufzeichnungen festzustellen waren, für sich alleine nicht, Verkürzungsvorsatz anzunehmen, weil es vielmehr der Feststellung bedarf, welche finanzstrafrechtlich zu verantwortenden Vorgänge zu den festgestellten Abgabenverkürzungen geführt haben (VwGH 7.7.2004, 2003/13/0171).

Während im Abgabenverfahren der Abgabepflichtige, dessen Aufzeichnungen mangelhaft sind, das Risiko unvermeidlicher Schätzungsungenauigkeit zu tragen hat, trifft im Finanzstrafverfahren die Behörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung, in dem Sinn, dass der geschätzte Betrag mit der Wirklichkeit solcher Art übereinstimmt, dass die Verantwortung des Beschuldigten (auch hinsichtlich der Höhe der Verkürzung) so unwahrscheinlich ist, dass sie nach menschlichem Ermessen ausgeschlossen werden kann (VwGH 7.2.89, 88/14/0222).

In der am 11. August 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung im zugrunde liegenden Abgabenverfahren gaben der Bw. und sein steuerlicher Vertreter hinsichtlich des Streitpunktes Vermietung des Objektes X übereinstimmend bekannt, sie gingen davon aus, dass monatliche Mietzahlungen in der Höhe von € 300,00 brutto geleistet worden seien. An Betriebskosten seien rund € 150 im Monat bezahlt worden, mit einer Abschreibung von € 258 jährlich erklärte er sich einverstanden.

Hinsichtlich der vom Betriebsprüfer festgestellten Kassafehlbeträge wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. ausgeführt, dass es im Unternehmen des Bw. keine Kassa als solche gegeben habe und in den verbuchten Ausgaben auch solche enthalten seien, die tatsächlich über das Bankkonto entrichtet worden seien.

Vom Bw. wurden die Honorarnoten für den Monat Jänner 2003 vorgelegt und erklärt, diese Honorare seien von seinen Klienten auch bezahlt worden. Eine Aufsummierung dieser Honorarnoten ergab eine Summe von € 2.142,89 netto.

Der Finanzamtsvertreter wies diesbezüglich darauf hin, dass die Nummerierung der Belege erst nachträglich erfolgt sei, und diese im Zeitraum der Betriebsprüfung noch nicht nummeriert gewesen seien. Die Nummer 6 sei im Übrigen doppelt vergeben worden.

Die für Februar vorgelegten Honorarnoten würden laut steuerlichen Vertreter eine Summe von € 1.465,00 netto ergeben.

Die vorgelegten Honorarnoten wurden kopiert und als Beilage zum Akt genommen.

Der Bw. gab an, die Honorarnoten an seine Kunden immer dann übergeben zu haben, wenn er auch die Zahlungen erhalten habe.

Der Bw. erklärte zunächst, mit einer Schätzung des Umsatzsatzes in Höhe von maximal € 30.000,00 Umsatz einverstanden zu sein. Die Finanzamtsvertreter erklärten übereinstimmend, anhand der vorliegenden Unterlagen sei ein Umsatz von € 30.000,00 unrealistisch. Nach längerer Überlegung erklärte sich der Bw. mit einer jährlichen Umsatzschätzung von € 40.000 aus seinem Betrieb als Buchhalter einverstanden.

Hinsichtlich des Alleinverdienerabsetzbetrages gab der Bw. an, er sei im Jahr 2006 deshalb nicht an einer gemeinsamen Adresse mit seiner Gattin gemeldet gewesen, weil er auch für den 4. Bezirk das Parkpickerl gebraucht habe. Er habe jedoch mit seiner Gattin stets in einem gemeinsamen Haushalt gelebt.

Der Bw. und sein steuerlicher Vertreter erklären übereinstimmend, dass sie sich maximal mit einer Gewinnschätzung von € 15.000,00 pro Jahr einverstanden erklären können.

Die Finanzamtsvertreter erklären dazu, dass zumindest ein Gewinn von € 20.000,00 plausibel wäre.

Der Unabhängige Finanzsenat hat mit Berufungsentscheidung vom 6. Oktober 2011, RVXY, zu den auch im Finanzstrafverfahren vorgebrachten Einwendungen des Bw. zur Schätzungsberechtigung und zur Höhe der Schätzung wie folgt ausgeführt:

"Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2006:

a) Schätzungsbefugnis:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Buchhaltung des Bw. weist folgende Mängel auf:

Wie bereits in den Tz 2 und 3 des Betriebsprüfungsberichtes festgehalten sind die vorgelegte Belegsammlung und die dazu vorgelegten Buchungsjournale und Saldenlisten in keiner Weise nachvollziehbar. Die Belege wurden ursprünglich weder nummeriert noch kontiert und nur teilweise chronologisch abgelegt. Die Nummerierung erfolgte nachträglich, wobei beispielsweise im Jahr 2003 die Belegnummer 6 zweimal vergeben wurde. Eine Überprüfung der einzelnen Geschäftsfälle ist nicht möglich.

Die Beilagen für die Gutschriften auf das Konto bei der Bank1 wurden bis dato trotz mehrmaliger Aufforderung nur teilweise vorgelegt.

Es werden sowohl die Aufwendungen wie auch die Erlöse im SOLL verbucht. Wobei bei der Erlösverbuchung die Ausgangsrechnungen gebucht werden: Dazugehörige Quittungen über das Inkasso der Beträge sind nicht vorhanden. Auf den wenigen vorhandenen Kassaquittungen ist nicht ersichtlich, welche Ausgangsrechnung kassiert wurde, bei manchen

nicht einmal von welcher Firma der Betrag überhaupt stammt. Kundenkonten oder ähnliche Aufstellungen, aus denen hervorgeht welche Rechnungen ausgestellt bzw. welche davon bezahlt oder noch offen sind, wurden nicht vorgelegt. Eine Überprüfung der Erlöse auf Vollständigkeit ist nicht möglich. Laut den vorgelegten Buchungsjournalen werden die Aufwendungen und die Erlöse gegen das Konto 2700 Kassa gebucht

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass auch die Erlöse im Soll gebucht werden und somit die Kassenfehlbeträge erhöhen, ergeben sich folgende Kassenfehlbeträge:

2003: rd. € 21.000,00

2004: rd. € 38.000,00

2005: rd. € 46.000,00

1-9/2006: rd. € 30.000,00

Diese Kassenfehlbeträge sind rund drei bis viermal so hoch wie die erklärten Erlöse, wobei zu bemerken ist, dass auch Abbuchungen vom Geschäftskonto als Barauslagen verbucht wurden. Die Beträge auf den vorgelegten Buchhaltungskonten und in den Saldenlisten stehen außerdem in keinem Zusammenhang zu den eingereichten Jahresabschlüssen.

Eine Aufsummierung der in den Monaten Jänner und Februar 2003 laut Aussage des Bw. an ihn bezahlten Honorarnoten ergibt für Jänner 2003 einen Betrag von 2.142,89 € netto und für Februar 2003 von 1.465,00 €, während die den Abgabenerklärungen beigelegte Aufstellung für Jänner Einnahmen in Höhe von 575,00 € und für Februar 2003 600,00 € ausweist.

Bei der Überprüfung der zur Verfügung gestandenen Konto-Auszüge und Quittungen über kassierte Beträge von Klienten wurde festgestellt, dass weder die Honorarnoten noch die Kassaquittungen erfasst waren. Darüber hinaus wurde festgestellt, dass der Bw. unter anderem auch als "Berater" (Erstellung von Angeboten u.ä.) in Branchen wie dem Schrotthandel von steuerlich nicht erfassten Unternehmen aufgetreten ist. Es fanden sich jedoch keine Honorarnoten oder Kassaquittungen für diese Tätigkeiten in der Buchhaltung des Bw.

Darüber hinaus war der Bw. auch nicht in der Lage zweckdienliche Unterlagen über die Einnahmen aus der Vermietungstätigkeit vorzulegen. Es war auch nicht möglich, von ihm konkrete Aussagen über die tatsächlich erzielten Mieteinnahmen zu erhalten. Darüber hinaus stehen seine Angaben auch mit den in den Abgabenerklärungen angegebenen Daten im Widerspruch.

Bei der Überprüfung von Rückzahlungen von Finanzamtskonten von Klienten des Bw. auf dessen eigenes Bankkonto wurde festgestellt, dass die Rückzahlungen weder als Erlös erfasst sind, noch Unterlagen über die Weiterleitung an die Klienten vorhanden sind. Die entsprechenden Beilagen zu den Bankauszügen wurden nicht vorgelegt.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der Betriebsprüfung, die vom Bw. nicht widerlegt werden konnten, sondern in der mündlichen Berufungsverhandlung sowohl durch die Vorlage der Honorarnoten für Jänner und Februar 2003 als auch die Ausführungen des Bw. ihre Bestätigung fanden. Mit der Vorlage der genannten Honorarnoten wurde nunmehr eindeutig belegt, dass die in den Abgabenerklärungen angegebenen Erlöse frei erfunden sind und keinen Rückschluss auf die tatsächlich erzielten Erlöse zulassen. Der Bw. konnte selbst nicht erklären, auf welche Weise die vorgelegten Honorarnoten in die Ermittlung der von ihm erklärten Bemessungsgrundlagen Einfluss genommen haben. Er erklärte sich daher auch letztlich mit einer Schätzung der Bemessungsgrundlagen einverstanden.

Der festgestellte Sachverhalt ist rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist § 184 Abs. 2 BAO zufolge insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1 leg. cit.) wesentlich sind.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Wie oben dargelegt sind die Aufzeichnungen des Bw. sachlich unrichtig und unvollständig und lassen auch keine Rückschlüsse darauf zu, zu welchem Zeitpunkt und in welcher Höhe Einnahmen erzielt wurden. Es ist daher völlig unmöglich, die Grundlagen für die Abgabenerhebung aus den vom Bw. vorgelegten Unterlagen zu ermitteln oder zu berechnen.

Gemäß § 184 BAO ist die Abgabenbehörde daher berechtigt und auch verpflichtet, die Bemessungsgrundlagen im Schätzungsweg zu ermitteln.

b) Schätzung der Bemessungsgrundlagen:

Bei einer Schätzung sind zunächst alle jene Umstände zu erheben und zu berücksichtigen, die für eine Schätzung dem Grunde nach (Ordnungsmäßigkeit oder Mangelhaftigkeit der Buchführung, Verhältnis der Buchergebnisse zu den Lebenshaltungskosten, Vermögenszuwachs) sowie der Art, dem Umfang und Ausmaß nach (Teil-, Voll-, kalkulatorische Schätzung), schließlich für die anzuwendende Methode bedeutsam sein können (vgl. Stoll, BAO-Handbuch, S 1944).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, wobei im Einzelfall jener Methode der Vorzug zu geben ist, die zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196, sowie Ritz, BAO3, § 184 Tz. 12).

Um ein den wahren Gegebenheiten möglichst nahe kommendes Schätzungsergebnis zu erreichen, wurden abweichend von der von der Betriebsprüfung gewählten nachfolgend angeführte Schätzungsmethoden gewählt:

aa) Schätzung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen:

aaa) Erlöse aus der Vermietung der Wohnung in G:

Aufgrund der vorgelegten Vergleichsausfertigung des Bezirksgerichtes Leopoldstadt (AS 40/2006) vom 17.3.2004, und des Umstandes, dass der darin angeführte Mieter an der Wohnadresse bis 22.6.2006 gemeldet war, wird davon ausgegangen, dass der Mietvertrag in der in der Vergleichsausfertigung festgehaltenen Weise eingehalten wurde, und monatlich der festgesetzte Mietzins von 300,00 € auch bezahlt wurde. Da auch der im Juni 2006 abgeschlossene Mietvertrag wiederum eine Miete von 300,00 € monatlich brutto vorsieht, wird angenommen, dass in den Streitjahren jeweils 300,00 € pro Monat und somit 3.600,00 € pro Jahr) an den Bw. entrichtet wurden.

Da es sich diesbezüglich um einen Bruttobetrag handelt, werden die aus der Vermietungstätigkeit erzielten jährlichen Umsätze reduziert um die darauf entfallende Umsatzsteuer von 10% mit 3.272,73 € schätzungsweise ermittelt.

bbb) Erlöse aus der gewerblichen Tätigkeit des Bw.:

Mangels verwertbarer Unterlagen können die diesbezüglich erzielten Erlöse nur im Rahmen einer Globalschätzung ermittelt werden, wobei nicht unterschieden wird, ob die Erlöse aus der Beratungstätigkeit des Bw. oder seiner Tätigkeit als Buchhalter entstammen.

Ausgehend von den in den vorgelegten Kontoauszügen aufscheinenden Gutschriften, die zwischen rund 51.000,00 € im Jahr 2005 und rund 60.000,00 € im Jahr 2003 liegen, und unter der Annahme, dass es sich diesbezüglich um Bruttoeinnahmen handelt, ergäbe dies nach Abzug der Vermietungserlöse und der in den Einnahmen enthaltenen Umsatzsteuer Jahreserlöse zwischen 39.500,00 € (2005) und 47.000,00 €. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass nicht gesichert ist, dass sämtliche Bareinnahmen auf ein Bankkonto eingezahlt wurden, andererseits aber auch die Möglichkeit besteht, dass es zur Einzahlung von Beträgen gekommen ist, denen kein Umsatz gegenübersteht, erscheint es angemessen, die jährlichen Umsätze mit 40.000,00 € zu schätzen.

Bezieht man in dieser Berechnung den Umstand ein, dass sowohl die Höhe der von der Betriebsprüfung festgestellten Kassafehlbeträge als auch die in der mündlichen Berufungsverhandlung aus den für Jänner und Februar 2003 vorgelegten Honorarnoten ermittelte Differenz zu den erklärten Erlösen darauf schließen lassen, dass die tatsächlich erzielten Erlöse rund drei bis viermal höher als die erklärten sind, so wird damit angesichts der erklärten Umsätze eine Erlösschätzung in Höhe von jährlich 40.000,00 € bestätigt. Da für 2006 nur unvollständige Bankkonto-Auszüge für den Zeitraum Jänner bis Oktober vorliegen, und vom Bw. auch keine Gründe bekanntgegeben wurden, aus denen wesentliche Änderungen gegenüber den Vorjahren abzuleiten wären, wird die Schätzung gleichermaßen auch für 2006 in dieser Höhe vorgenommen.

Die Angemessenheit der Schätzung wurde im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung sowohl von den Finanzamtsvertretern und letztendlich auch vom Bw. nicht in Zweifel gezogen.

Von der von der Betriebsprüfung gewählten Schätzungsmethode wurde deshalb abgegangen, wie es weder Anhaltspunkte dafür gibt, wie viele Klienten vom Bw. tatsächlich in den einzelnen Jahren betreut wurden, noch in welcher Höhe er von seinen Klienten entlohnt wurde.

ccc) Schätzung der Vorsteuerbeträge:

Da die diesbezüglich von der Betriebsprüfung vorgenommene Schätzung vom Bw. nicht beanstandet wurde, besteht kein Anlass, von dieser abzugehen.

b) Schätzung der Einkommensteuerbemessungsgrundlagen:

aa) Einkünfte aus Vermietung:

Wie sich aus der bereits oben genannten Vergleichsausfertigung des Bezirksgerichtes Leopoldstadt ergibt, wurden mit dem vereinbarten Mietzins auch die Betriebskosten abgegolten. Da es auch über die Höhe der dem Bw. entstandenen Betriebskosten keine Unterlagen gibt, die von ihm genannte Höhe von 150,00 € (brutto) monatlich durchaus plausibel ist, wird der um den darin enthaltenen Umsatzsteuerbetrag reduzierte Betrag von monatlich 125,00 € (ergibt 1.500,00 € jährlich) als Werbungskosten in Abzug gebracht.

Darüber hinaus wird der für die Absetzung für Abnutzung zu berücksichtigende Betrag aufgrund nachfolgend angeführter Berechnung ermittelt:

Afa-Berechnung:

<i>Anschaffungskosten der Wohnung</i>	<i>21.500,00 €</i>
<i>abzüglich 20% Anteil Grund und Boden</i>	<i>-4.300,00 €</i>
<i>ergibt AfA- Basis</i>	<i>17.200,00 €</i>
<i>davon 1,5% AfA</i>	<i>258,00 €</i>

Die Einkünfte aus Vermietung werden daher folgendermaßen ermittelt:

<i>Erlöse</i>	<i>3.272,73 €</i>
<i>abzüglich Betriebskosten</i>	<i>-1.500,00 €</i>
<i>abzüglich AfA</i>	<i>-258,00 €</i>
<i>Einkünfte aus Vermietung</i>	<i>1.514,73 €</i>

bb) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (soweit sie im Rahmen des Einzelunternehmens des Bw. erzielt wurden):

Da - wie die von der Betriebsprüfung in Beilage 1 zum Betriebsprüfungsbericht erstellte Übersicht zeigt - die Aufzeichnungen des Bw. hinsichtlich der von ihm getätigten Ausgaben genauso wenig nachvollziehbar sind wie jene betreffend seine Einnahmen, ist es auch notwendig, diese im Rahmen einer Globalschätzung zu ermitteln.

Vom Bw. werden in seinen Abgabenerklärungen Betriebsausgaben von rund 9.000,00 € bis 15.000,00 € erklärt, während sich laut Betriebsprüfungsbericht aus den Saldenlisten wesentlich höhere Beträge ergeben, deren Plausibilität aber daran scheitert, dass die Beträge teilweise überschrieben wurden, nicht gesichert ist, inwieweit die Ausgaben mit der beruflichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen (Beispiel: Fahrten Ausland) und wie derartig hohe Ausgaben (2005 50.611,18 €) mit den vom Bw. erzielten Einnahmen hätten finanziert werden können.

Im Hinblick darauf, dass der Bw. im Wesentlichen die Kosten seines Büros und seine Krankenversicherung zu tragen hatte, wird davon ausgegangen, dass er rund 20.000,00 € Betriebsausgaben pro Jahr getätigt hat. Dementsprechend wird der in den einzelnen Jahren erzielte Gewinn mit 20.000,00 € geschätzt.

Hinsichtlich der Aussagen des Bw., dass er von Verwandten unterstützt wurde, ist festzuhalten, dass bei der vorgenommenen Schätzung durchaus berücksichtigt wird, dass die Lebenshaltungskosten nicht ausschließlich durch das vom Bw. erzielte Einkommen gedeckt wurden. Darüber hinaus ist es aber vollkommen unglaublich, dass er bislang nicht zurückgezahlte Darlehen in der von ihm behaupteten Höhe von 50.000,-- € bzw. 25.000,-- € erhalten habe. Einerseits konnte ein Zahlungseingang in dieser Höhe nicht nachgewiesen werden und andererseits ist es nicht glaubwürdig, dass jemand, der selbst über ein derart geringes Einkommen verfügt, in der Lage sein sollte, ein derart großzügiges Darlehen zu geben, ohne dessen Rückzahlung einzufordern.

cc) Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Unter Berücksichtigung der vom Bw. aus seiner Beteiligung an verschiedenen Personengesellschaften erzielten Gewinne bzw. Verluste werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb folgendermaßen ermittelt:

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

<i>Jahr</i>	<i>2003</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>2006</i>
<i>Einzelunternehmen</i>	<i>20.000,00 €</i>	<i>20.000,00 €</i>	<i>20.000,00 €</i>	<i>20.000,00 €</i>
KEG1	82,21 €	124,50 €	-49,90 €	
KEG2	-12,68 €	45,00 €		
<i>Einkünfte aus Gw.-Betr.</i>	<i>20.069,53 €</i>	<i>20.169,50 €</i>	<i>19.950,10 €</i>	<i>20.000,00 €</i>

c) Alleinverdienerabsetzbetrag:

Es wird davon ausgegangen, dass der Bw. im gesamten Streitzeitraum im gemeinsamen Haushalt mit seiner Ehefrau und seinen vier Kindern, für die seine Ehefrau Familienbeihilfe bezogen hat, gelebt hat. Seine Gattin bezog im Jahr 2003 keine steuerpflichtigen Einkünfte, und hatte in den Jahren 2004 bis 2006 den Betrag von 6.000,00 € nicht übersteigende steuerpflichtige Einkünfte.

Diese Sachverhaltsfeststellung ergibt sich aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Der Bw. und seiner Gattin waren im Streitzeitraum mit Ausnahme in der Zeit vom 16.12.2005 - 23.5.2006 und vom 4.10.2006 - 2.10.2008 an der selben Adresse gemeldet. Der vom Bw. für die Meldung an einer anderen Adresse genannte Grund, dass er ansonsten am Sitz seines Büros kein Parkpickerl erhalten hätte, erscheint durchaus glaubwürdig, weswegen seinen Angaben, dass er niemals von seiner Frau getrennt gelebt habe angesichts des Umstandes, dass diese teilweise auch für ihn gearbeitet hat und auch bereit war, ihn in seiner prekären finanziellen Lage zu unterstützen, Glauben geschenkt wird.

Die Höhe der von der Gattin des Bw. erzielten Einkünfte sowie der Umstand, dass sie Familienbeihilfe für vier Kinder bezog, wurden dem Abgabensinformationssystem des Bundes entnommen.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in der für 2003 geltenden Fassung steht einem Alleinverdiener ein Alleinverdienerabsetzbetrag von 364 Euro jährlich zu.

Nach § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in der für die Jahre 2004 bis 2006 geltenden Fassung beträgt der Alleinverdienerabsetzbetrag jährlich

- ohne Kind 364 Euro,*
- bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 Euro,*
- bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1) 669 Euro.*

Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind (§ 106 Abs. 1 leg. cit.) um jeweils 220 Euro jährlich.

Alleinverdiener ist der gesetzlichen Definition zufolge ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt bzw. ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988), der mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft lebt. Voraussetzung ist, dass der

(Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3 leg. cit.) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 leg. cit.) Einkünfte von höchstens 4.400 € jährlich im Jahr 2003 bzw. 6.000 € ab 2004 erzielt.

Als Kinder im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 gelten Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3 leg. cit.) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988 zusteht. Dies ist der Fall, wenn auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt.

Gemäß § 106 Abs. 3 EStG 1988 ist (Ehe)Partner eine Person, mit der der Steuerpflichtige verheiratet ist oder mit der er mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 leg. cit.) in einer eheähnlichen Gemeinschaft lebt.

Voraussetzung für die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages ist somit, dass der Bw. im Streitzeitraum nicht dauernd getrennt von seiner Ehefrau gelebt hat, deren Einkünfte im Jahr 2003 4.400,00 € und in den Jahren 2004 bis 2006 6000,00 € nicht überstiegen haben, und vom Bw. oder seiner Ehefrau Familienbeihilfe bezogen wurde.

Da sämtliche Voraussetzungen erfüllt wurden, steht im Jahr 2003 ein Alleinverdienerabsetzbetrag von 364,00 € und in den Jahren 2004 bis 2006 aufgrund des Umstandes, dass Familienbeihilfe für vier Kinder bezogen wurde, ein Alleinverdienerabsetzbetrag von jeweils 1.109,00 € zu."

Der Bw. hat im Abgabungsverfahren in der am 11. August 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung, wie oben wiedergegeben, eine weitgehend geständige Rechtfertigung zur Höhe der erzielten Umsätze und Einkünfte abgegeben, welcher er mit dem nunmehrigen Berufungsvorbringen neuerlich pauschal und kategorisch widerspricht, ohne konkrete Einwendungen gegen die Unrichtigkeit der zugrunde liegenden Schätzung vorzubringen. Sein Ansinnen, der Unabhängige Finanzsenat möge die Höhe der ihm zugeflossenen Honorare für 2006 anhand der von ihm vorgelegten Liste der vertretenen Klienten ermitteln, läuft auf die Anregung der Führung eines Erkundungsbeweises hinaus, wobei aufgrund der im Rahmen der Außenprüfung festgestellten umfangreichen materiellen und formellen Mängel der Bücher und Aufzeichnungen auch ernsthafte Zweifel an der Vollständigkeit und Richtigkeit der vorgelegten Klientenliste gehegt werden müssten. Ein Beweisantrag, in welchem der Bw. ein Beweisthema zum Beweis eines konkreten Sachverhaltes genannt hätte, wurde nicht gestellt. Weiters hat der Bw. auch die von der Betriebsprüfung festgestellte und vom Bw. bisher nicht bestrittene Höhe des Vorsteuerabzuges bemängelt, ohne jedoch konkret überprüfbare Fehler bzw. Mängel in der Ermittlung der Vorsteuern aufzuzeigen. Auch insoweit konnte die Richtigkeit und Schlüssigkeit der zugrundeliegenden Schätzung nicht begründet in Zweifel gezogen werden.

Aufgrund der festgestellten umfangreichen formellen und materiellen Mängel der Bücher und Aufzeichnungen des Bw., insbesondere

- der jährlich für die gegenständlichen Tatzeiträume festgestellten Kassenfehlbeträge, die ein Mehrfaches der vom Bw. erklärten Erlöse betragen,

- der hohen nicht ungeklärt gebliebenen Einlagen,
- der in der mündlichen Berufungsverhandlung im Abgabungsverfahren nachgewiesenen Differenz zwischen den für Jänner und Februar 2003 vorgelegten kassierten Honorarnoten zu den erklärten Erlösen, die darauf schließen lassen, dass die tatsächlich erzielten Erlöse rund drei bis viermal höher als die erklärten sind,
- der ungeklärten Finanzierung der Anschaffung der im Tatzeitraum vermieteten Eigentumswohnung,
- der durch die vom Bw. erklärten jährlichen Einkünfte nicht gedeckten Lebenshaltungskosten seiner Familie (Gattin und vier Kinder)

ist der Unabhängige Finanzsenat zur zweifelsfreien Überzeugung gelangt, dass die dem erstinstanzlichen Erkenntnis zugrundeliegende, in Anbetracht der festgestellten Mängel und der ungeklärten Einlagen und Lebenshaltungskosten des Bw., moderate Schätzung der Umsätze und Einkünfte aus seiner Tätigkeit als selbständiger Buchhalter und aus Vermietung und Verpachtung für die tatgegenständlichen Jahre und die daraus resultierende Verkürzung von Umsatz- und Einkommensteuer 2003-2006 mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit zweifelsfrei als erwiesen angenommen werden kann. Seine Beteuerungen, die Lebenshaltungskosten seiner sechsköpfigen Familie und auch die festgestellten Kassenfehlbeträge in Höhe eines mehrfachen der erklärten Erlöse sowie die Teilfinanzierung der im Tatzeitraum vermieteten Eigentumswohnung seien durch Unterstützung von Verwandten aus Deutschland sowie seiner Großmutter (Pensionistin) gedeckt, können in Anbetracht der für den Bw. erdrückenden Indizienlage, wohl nur als zweckgerichtete Schutzbehauptung angesehen werden.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz ist daher, entgegen dem Berufungsvorbringen des Bw., zu Recht vom Vorliegen der objektiven Tatseite dahingehend ausgegangen, dass er nämlich durch die Abgabe unrichtiger Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003-2006, in welchen er die Umsätze und Einkünfte aus seiner Tätigkeit als selbständiger Buchhalter sowie aus Vermietung und Verpachtung nicht vollständig offengelegt, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Umsatzsteuer 2003-2004 und von Einkommensteuer 2003-2005 in der aus dem Spruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses ersichtlichen Höhe bewirkt bzw. an Umsatzsteuer 2005-2006 und an Einkommensteuer 2006 zu bewirken versucht hat. Hinsichtlich Umsatzsteuer 2003-2004 und von Einkommensteuer 2003-2005 hat die Abgabe der unrichtigen Steuererklärungen in der Folge zu einer zu geringen Abgabenfestsetzung geführt. Insoweit liegt eine vollendete Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. a FinStrG vor. Betreffend Umsatzsteuer 2005-2006 und an Einkommensteuer 2006 erfolgte

nach Abgabe der unrichtigen Steuererklärungen keine zu niedrige Abgabefestsetzung, sondern eine (richtige) Erstveranlagung im Rahmen der Außenprüfung, weswegen es insoweit beim Versuch geblieben ist. Der Spruchsenat erster Instanz hat daher die objektive Tatseite zu Recht als erwiesen angenommen.

Zieht man in Betracht, dass der Bw. die qualifizierte Ausbildung zum Bilanzbuchhalter absolviert und diesen Beruf auch durch Jahre hindurch ausgeübt hat, er daher genaue Kenntnis von seiner gesetzlichen Verpflichtung zur Führung von ordnungsgemäßen und richtigen Büchern und Aufzeichnungen und darauf beruhend zur richtigen und vollständigen Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen hatte, so kann aus diesen objektiven Feststellungen, welche eine sehr weitgehende Vernachlässigung seiner steuerlichen Verpflichtungen deutlich machen, nur der Schluss des Vorliegens der subjektiven Tatseite einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG gezogen werden. Zweifelsfrei hat es der Bw. zumindest ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, durch die Abgabe unrichtiger Steuererklärungen eine zu geringe Abgabefestsetzung herbeizuführen. Seine lapidaren und beharrlichen Behauptungen, keine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und keine Abgabenverkürzungen bewirkt zu haben, somit auch frei von jeder Schuld zu sein, können in Anbetracht der oben wiedergegebenen Feststellungen wohl nur als zweckgerichtete Schutzbehauptungen angesehen werden.

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist die Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters.

(2) Bei Bemessung der Strafe sind die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

(3) Bei Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

(4) Bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, hat die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe zu erfolgen. Die Bemessung einer diesen Betrag unterschreitenden Geldstrafe aus besonderen Gründen ist zulässig, wenn die Ahndung der Finanzvergehen nicht dem Gericht obliegt.

Zur Schuld des Täters ist im gegenständlichen Fall klar auf der Hand liegend, dass der Bw. durch Abgabe der hier in Rede stehenden unrichtigen Steuererklärungen dauerhaft seine Steuerleistung gegenüber dem Staat schmälern wollte. Sein Vorsatz war auf endgültige Abgabenvermeidung und nicht nur auf die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteiles gerichtet. Es ist daher von einem hohen Verschuldensgrad auszugehen ist.

Zu Recht sah der Spruchsenat bei der Strafbemessung als mildernd die bisherige Unbescholtenheit des Bw. und dass es teilweise beim Versuch geblieben ist, als erschwerend

hingegen keinen Umstand an. Unberücksichtigt blieb dabei eine geringfügige Schadensgutmachung in Höhe von € 4.462,95 (vom Gesamtverkürzungsbetrag in Höhe von € 48.519,15 haften derzeit noch € 44.056,20 aus).

Nach § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet. Die Verhängung einer Geldstrafe für eine Abgabenverkürzung, die auch den aus der Tat gezogenen Nutzen berücksichtigen soll, ist von einem bestimmten Wertbetrag abhängig und nicht unmittelbar nur nach den wirtschaftlichen Verhältnissen des Täters auszumessen. Der Umstand, dass ein Täter kein Vermögen und nur geringes Einkommen hat, steht einer Bestrafung nicht entgegen (vgl. Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 649f). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der durch die Tat lukrierte Zinsgewinn als äußerste Untergrenze der Geldstrafe anzusehen, bei deren Unterschreitung eine Geldstrafe ihren Zweck verfehlen würde (vgl. VwGH 8.7.2009, 5005/15/0284 und vom 25.2.2004, 99/13/0149).

Im Lichte dieser Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann auch die vom Bw. dargestellte, derzeit zweifelsfrei gegebene, äußerst eingeschränkte wirtschaftliche Situation des Bw. und seine Sorgepflichten für die Gattin und vier Kinder nicht zu einer Straferabsetzung führen. Bei festgestelltem hohem Grad des Verschuldens und einem lukrierten Zinsvorteil, der mit Sicherheit wesentlich über die Höhe der erstinstanzlich verhängten Geldstrafe hinausgeht und darauf beruht, dass die für die Jahre 2003-2006 geschuldeten Beträge an Einkommen- und Umsatzsteuer in einem Betrag von € 44.056,20 bis zum heutigen Tag nicht entrichtet wurden, bleibt für eine Herabsetzung der Geldstrafe kein Raum. Ganz im Gegenteil war der Strafberufung der Amtsbeauftragten Folge zu geben und die Geldstrafe auf das beantragte Ausmaß zu erhöhen. Dabei waren auch gravierende spezialpräventive Gründe maßgeblich, um den trotz erdrückender Indizienlage völlig uneinsichtigen und beharrlich leugnenden Bw. zukünftig von weiteren Straftaten abzuhalten.

Auch die durch den Berufungssenat ausgesprochene Ersatzfreiheitsstrafe, die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit zu verhängen ist, entspricht nach Dafürhalten des Berufungssenates dem festgestellten Verschulden des Bw. unter Berücksichtigung der obgenannten Milderungsgründe und des Erschwerungsgrundes.

Die auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG beruhende Kostenentscheidung des Spruchsenates hat unverändert zu bleiben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. März 2013