

GZ. FSRV/0010-L/04

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 2 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Isolde Zellinger sowie die Laienbeisitzer Dir. Wilhelm Kranzl und Dipl.Tzt. Dr. Leopold Pfeil als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Dr. K, vertreten durch Mag. Dr. Peter Roppenser, Wirtschaftstreuhänder in 4600 Wels, wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und fahrlässigen Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs.1 FinStrG über die Berufung des Beschuldigten vom 20. Jänner 2004 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Finanzamt Grieskirchen Wels vom 12. September 2003, StrNr. 2001/00138-001, nach der am 21. Dezember 2004 in Anwesenheit des Beschuldigten und des Amtsbeauftragten HR Kurt Brühwasser sowie der Schriftführerin Elisabeth Rath durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und das erstinstanzliche Erkenntnis dahingehend abgeändert, dass es zu lauten hat:

I.1. Dr. K ist schuldig, er hat als Abgabepflichtiger im Amtsbereich des Finanzamtes Grieskirchen bzw. Wels in den Jahren 1998 bis 2000 vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend das Veranlagungsjahr 1996 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von S 5.190,-- und an Umsatzsteuer in

Höhe von S 197,-- sowie betreffend das Veranlagungsjahr 1997 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von S 14.656,-- bewirkt, weiters betreffend das Veranlagungsjahr 1998 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von S 25.862,-- zu verkürzen versucht, indem er in seinen der Abgabenbehörde vorgelegten steuerlichen Rechenwerken zu Unrecht tatsächlich nicht angefallene berufliche Aufwendungen aus Fortbildungsveranstaltungen und beruflich veranlassten Reisen (1996: S 1.132,80 Faktum A-Tagung in M 11. Mai 1996, S 1.298,-- Faktum Seminar Onkologie für die Praxis in SG 21. Juni 1996, S 560,-- Faktum Seminar B in P 19. September 1996, S 748,-- Faktum SN-Symposion in L 26. September 1996, S 434,-- Faktum C Arbeitstagung in F 27. September 1996, S 2.100,-- Faktum Gefäßchirurgentagung W 3. bis 5. Oktober 1996, S 958,-- Faktum Seminar invasiv und chirurgische Gefäßtherapie in L 19. Oktober 1996, S 3.148,80 Faktum Kongress Gastroenterologie in PA 24. bis 26. Oktober 1996; 1997: S 5.283,20 Faktum Seminar Manometrie des Schließmuskels in W 6. und 7. März 1997, S 778,-- Faktum Seminar Mammachirurgie in L 26. Mai 1997, S 1.432,-- Faktum Symposion in ST 22. bis 24. Mai 1997, S 748,-- Faktum Vortrag Fliegen ohne Reue in L 22. April 1997, S 4.763,45 Faktum Ärztekongress in G 25. bis 31. Mai 1997, S 2.614,-- Faktum einer Reise zu einer Wiener Videothek im Mai 1997, S 1.740,-- Faktum Europäischer Kongress in H 8. bis 12. Juni 1997, S 990,20 Faktum Kongress in GM 27. und 28. Juni 1997, S 817,-- Faktum Kongress Computer Integr. in L 1. September 1997, S 6.894,-- Faktum Seminar Kinderchirurgie in I 10. bis 12. Oktober 1997, S 3.251,90 Faktum Kongress Gastrointest. in KA 17. bis 19. Oktober 1997; 1998: S 2.538,-- Faktum Gastroenterologen-Workshop auf Z 17. bis 20. April 1998, S 4.639,40 Faktum Muttertagsrundflug 10.

Mai 1998, S 6.484,36 Faktum Familienurlaub in G 8. bis 10. Juni 1998, S 1.120,-- Faktum B-Syposion in P am 17. September 1998, S 36.941,76 Faktum Familienurlaub auf Teneriffa 21. bis 27. November 1998), teilweise unter Verwendung von durch ihn manipulierter Belege (Fakten Mautbeleg 20. September 1996, Mautbeleg 28. September 1996, Beleg Gebühr Gefäßchirurgentagung in W 3. bis 5. Oktober 1996, Beleg Teilnahmegebühr Kongress Gastroenterologie in PA 24. bis 26. Oktober 1996, Beleg Flughafengebühr R Mai 1997, Belege Flughafengebühr R Juni 1998, Bustickets 23. November 1998), zum Ansatz gebracht hat, wodurch die genannten bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben in obgenannter Höhe zu niedrig festgesetzt worden sind (1996 und 1997) bzw. festgesetzt werden sollten (1998), und hiedurch eine teilweise vollendete (1996 und 1997) bzw. teilweise versuchte (1998) Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG (tw. – 1998 – iVm § 13 FinStrG) begangen.

Gemäß § 33 Abs.5 FinStrG wird aus diesem Grunde über ihn nach § 21 Abs.1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

€ 5.000,-

(in Worten: Euro fünftausend)

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

zwölf Tagen

verhängt.

Gemäß § 185 Abs.1 lit.a und b FinStrG hat Dr. K auch Verfahrenskosten in Höhe von € 2.927,12 und die Kosten des Strafvollzuges zu ersetzen. Die

Höhe der Kosten des Strafvollzuges wird gegebenenfalls durch gesonderten Bescheid festgesetzt werden.

I.2. Hingegen wird das gegen Dr. K überdies beim Finanzamt Wels zu StrNr. 2001/00183-001 wegen des Verdachtes, er habe hinsichtlich der Fakten Kosten Symposion in AU 16. bis 18. Mai 1996 (Schlussbesprechungsprogramm 8. August 2001 zur Betriebsprüfung ABNr. 101139/2000, 1996, Pkt. 1 1996 c), Mautkosten Seminar B in P 20. September 1996 (obgenanntes Schlussbesprechungsprogramm Pkt. 1 1996 h), Mautkosten und Garagierungskosten für einen Tag C-Arbeitstagung in F 28. September 1996 (obgenanntes Schlussbesprechungsprogramm Pkt. 1 1996 j), Reiseversicherung Europäischer Congress of Trauma Athen, (obgenanntes Schlussbesprechungsprogramm Pkt. 1 1997 n), Betriebsausgaben in Höhe von S 3.000,-- aus den Aufwendungen Kongress Gatrointest. K 17. bis 19. Oktober 1997 (obgenanntes Schlussbesprechungsprogramm Pkt. 1 1997 q), Fortbildungsabende in L 1997 (obgenanntes Schlussbesprechungsprogramm Pkt. 1 1997 s), Seminar Chirurgische Gesellschaft in SG 6. und 7. März 1998 (obgenanntes Schlussbesprechungsprogramm Pkt. 1 1998 a), Aufwendungen Gastroenterologen-Kongress auf Z 17. bis 20. April 1998 (obgenanntes Schlussbesprechungsprogramm Pkt. 1 1998 b) mit Ausnahme von Diäten in Höhe von S 2.538,--, Mautkosten Seminar B in P 18. September 1998 (obgenanntes Schlussbesprechungsprogramm Pkt. 1 1998 h), Betriebsausgaben in Höhe von S 8.000,-- aus den Aufwendungen Ärztetage in G 8. bis 10. Juni 1998 (obgenanntes Schlussbesprechungsprogramm Pkt. 1 1998 d), Fortbildungsabende

Ärztekammer in L 1998 (obgenanntes Schlussbesprechungsprogramm Pkt. 1 1998 I), Bewirtungsspesen 1996 bis 1998 (obgenanntes Schlussbesprechungsprogramm Pkt. 2), sowie Polizeistrafe BH Melk 1998 (obgenanntes Schlussbesprechungsprogramm Pkt. 3) ebenfalls schuldhaft unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht Verkürzungen an Umsatz- bzw. Einkommensteuer bewirkt bzw. zu bewirken versucht und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.1 FinStrG begangen, eingeleitete Finanzstrafverfahren betreffend die Fakten Bewirtungsspesen 1998 (obgenanntes Schlussbesprechungsprogramm Pkt. 2), sowie Polizeistrafe BH Melk 1998 (obgenanntes Schlussbesprechungsprogramm Pkt. 3) nach §§ 82 Abs.3 lit.b FinStrG, hinsichtlich der der übrigen in Pkt. I.2. genannten Fakten im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten nach §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 12. September 2003, StrNr. 2001/00183-001, hat der Spruchsenat III als Organ des Finanzamtes Wels [nunmehr: Grieskirchen Wels] als Finanzstrafbehörde erster Instanz nach einem umfangreichen Beweisverfahren und ergänzenden Erhebungen Dr. K schuldig erkannt, er habe im Amtsbereich des Finanzamtes Wels

A) vorsätzlich durch Einreichen unrichtiger Jahressteuererklärungen bezüglich Einkommen- und Umsatzsteuer, nämlich durch das Behaupten, es lägen Betriebsausgaben vor, die tatsächlich für Dr. K nicht bestanden haben, sei es, dass er Aufwendungen seiner Gattin oder private für seine Familienangehörigen waren, sei es, dass die Seminare von ihm nicht besucht wurden, sei es, dass er gefälschte oder verfälschte und überdies überhöhte Abrechnungen

vorlegte, mithin unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in den Jahren [gemeint offensichtlich: betreffend die Veranlagungsjahre] 1996, 1997 und 1998 eine Verkürzung an Einkommen- und Umsatzsteuer in der Gesamthöhe von S 56.412,-- (entspricht € 4.099,62) bewirkt, weiters

B) fahrlässig dadurch, dass er die Kosten für Bewirtungsspesen im Zuge der [seiner] Oberarzternennung und die Bewirtung von Stationsschwestern im Rahmen deren Fortbildung, sowie eine Geldstrafe [zu Unrecht] als Betriebsausgaben geltend machte, mithin unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in den Jahren [gemeint offensichtlich: betreffend die Veranlagungsjahre] 1996, 1997 und 1998 eine Verkürzung an Einkommen- und Umsatzsteuer in der Gesamthöhe von S 19.525,-- (entspricht € 1.418,94) bewirkt

und hiedurch die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG [zu A)] und der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs.1 FinStrG [zu B)] begangen, weswegen über ihn nach dem Strafsatz des § 33 Abs.5 FinStrG [und offenbar auch nach dem des § 34 Abs.4 FinStrG] iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 8.000,-- sowie gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Wochen verhängt wurde.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs.1 lit.b FinStrG mit € 2.927,12 bestimmt.

Der Entscheidung liegt folgende Faktenlage zugrunde [allfällige ausdrückliche Ergänzungen in eckiger Klammer]:

Dr. K, Facharzt für Chirurgie, ist verheiratet, wobei aus der Ehe drei Kinder stammen, die [zum Zeitpunkt der Spruchsenatsentscheidung] 8 ½, 6 ½ und etwa 1 Jahr(e) alt sind. Die monatliche Privatentnahme des Beschuldigten lag [zum Zeitpunkt des Spruchsenatserkenntnisses] im Schnitt bei etwa € 4.000,--. [Dr. K führt nunmehr eine eigene Facharztordination als Chirurg mit dem Schwerpunkt Gastroenterologie, er übt seine selbständige Tätigkeit auch in einem Privatkrankenhaus aus. Der von ihm für 2002 erklärte Gewinn hat € 143.333,-- betragen (siehe Veranlagungsakt FA Grieskirchen Wels, StNr. 253/8897, Veranlagung 2002).] Die Gattin mit einer Ausbildung als praktische Ärztin ist [war] in der Ordination des Beschuldigten angestellt [gewesen], ihr monatlicher Verdienst beträgt etwa € 1.200 netto, sie ist [zum Zeitpunkt des Spruchsenatserkenntnisses] in Karenz [gewesen]. Die vom Beschuldigten getrennt lebende Ehegattin (siehe Finanzstrafakt Bl. 177)

ist nunmehr (laut Aussage des Beschuldigten in der Berufungsverhandlung) im Krankenhaus St. Fr beschäftigt].

Dr. K ist finanzstrafrechtlich unbescholtan.

[In der Zeit von mindestens seit dem 1. Jänner 1995 bis zum 12. Dezember 1998 war Dr. K im Krankenhaus St. Fr in GR als Arbeitnehmer beschäftigt; dabei erzielte er als Facharzt ab dem 1. Jänner 1996 auch selbständige Einkünfte in Form von Honoraren aus der Behandlung von Klassepatienten im Krankenhaus (obgenannter Veranlagungsakt FA Grieskirchen Wels, Fragebogen Dauerakt, sowie ESt-Erklärung 1998, Versicherungsdatenauszug Finanzstrafakt Bl. 43 ff.).

Eine nach den Angaben des Beschuldigten von seinem Steuerberater erstellte Einkommensteuererklärung für 1996 samt beigefügter Einnahmen-/Ausgabenrechnung wurde am 2. März 1998 beim Finanzamt Grieskirchen eingereicht; am 10. Juni 1998 erging antragsgemäß ein entsprechender Einkommensteuerbescheid (obgenannter Veranlagungsakt, Veranlagung 1996).

Eine nach den Angaben des Beschuldigten von seinem Steuerberater erstellte Einkommensteuererklärung für 1997 samt beigefügter Einnahmen-/Ausgabenrechnung wurde am 15. Februar 1999 beim Finanzamt Grieskirchen eingereicht; am 4. März 1999 erging antragsgemäß ein entsprechender Einkommensteuerbescheid (obgenannter Veranlagungsakt, Veranlagung 1997).

Eine nach den Angaben des Beschuldigten von seinem Steuerberater erstellte Einkommensteuererklärung für 1998 samt beigefügter Einnahmen-/Ausgabenrechnung wurde am 10. April 2000 beim Finanzamt Wels eingereicht. Nach einer Aufforderung der Abgabenbehörde, ua. Reisekosten, KM-Geld und Kongressgebühren aufzugliedern und zu erläutern, wurde dem Finanzamt am 18. April 2000 eine offenbar von Dr. K selbst erstellte diesbezügliche Darlegung übersendet (obgenannter Veranlagungsakt, Veranlagung 1998).

Merkwürdige Aspekte ließen Unregelmäßigkeiten erahnen, weshalb eine Betriebsprüfung veranlasst wurde, wobei der Beschuldigte zum Beweis der Richtigkeit seines Rechenwerkes entsprechende Belege vorlegte.

Die Prüferin beanstandete aber zahlreiche geltend gemachte Reiseaufwendungen (Niederschrift vom 8. August 2001, Pkt. 1, BP-Bericht vom 13. August 2001, ABNr. 101139/00, Tz. 13 und 15, Veranlagungsakt, Veranlagung 1998) als offenbar tatsächlich nicht getätigt oder privat veranlasst (siehe die nachfolgende Faktenzusammenstellung).

Nach ergänzenden Erhebungen ua. zur Klärung der Manipulation an den vorgelegten Belegen (siehe wiederum die nachfolgende Faktenzusammenstellung) erachtete letztendlich der Erstsenat hinsichtlich diverser angeblicher Reiseaufwendungen eine vorsätzliche Handlungsweise als gegeben und qualifizierte das Verhalten des Beschuldigten als Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG.]

Weiters habe Dr. K auch eine fahrlässige Verhaltensweise im Sinne des § 34 Abs.1 FinStrG zu verantworten, indem er für 1996 bis 1998 Kosten für die Bewirtung im Zuge seiner Ernennung zum Oberarzt und anlässlich der Fortbildung der Stationsschwestern, sowie für 1998 eine Verkehrsstrafe („sonstige Gebühr“) zu Unrecht als Betriebsausgaben zum Abzug gebracht habe (Niederschrift vom 8. August 2001, Pkt. 2 und 3, BP-Bericht vom 13. August 2001, ABNr. 101139/00, Tz. 16, Veranlagungsakt, Veranlagung 1998).

Bei der Strafbemessung berücksichtigte der Spruchsenat als mildernd die [finanzstrafrechtliche] Unbescholtenheit des Beschuldigten und die erfolgte Schadensgutmachung, als erschwerend den langen Tatzeitraum und die massive kriminelle Potenz, die allein durch die Vorlage der gefälschten Belege zum Ausdruck komme. Insbesondere in Anbetracht dieser massiven kriminellen Potenz sei die Strafe am oberen Rand des möglichen Strafrahmens zu verhängen, weshalb eine Geldstrafe in spruchgemäßer Höhe tat- und schuldangemessen sei.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten, in welcher zu Feststellungen bei einzelnen Fakten Einwendungen vorgebracht wurden (dazu bei der nachfolgenden Faktenzusammenstellung) und eine Aufhebung der Entscheidung des Erstsenates [erkennbar zu deuten als Antrag auf Einstellung des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens] begeht wurde.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung wurden die einzelnen Fakten mit dem Beschuldigten nochmals ausführlich besprochen.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 33 Abs.1 FinStrG macht sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegung- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Solcherart ist nach Abs. 3 der Gesetzesstelle eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn bescheidmäßig festzusetzende Abgaben wie Jahresumsatzsteuern oder Einkommensteuern zu niedrig festgesetzt worden sind.

Einer gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs.1 iVm 38 Abs.1 lit.a FinStrG macht sich schuldig, wenn es ihm bei der Begehung seiner Straftat darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahmequelle zu verschaffen.

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

Vorsätzlich handelt dabei nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs.3 Strafgesetzbuch (StGB) der Täter, wenn er den Umstand oder Erfolg, für den Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern sein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält. Absichtlich handelt hingegen derjenige Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt (§ 5 Abs.2 StGB).

Die Strafdrohung für vorsätzliche Finanzvergehen (beispielsweise einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 leg.cit.) gilt nicht nur für die vollendete Tat, sondern gemäß § 13 FinStrG auch für den Versuch. Dabei ist eine Tat versucht, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt (indem er beispielsweise zur Erzielung einer rechtswidrigen Vermeidung der Vorschreibung der geschuldeten Einkommensteuer in einer beim Finanzamt eingereichten Steuererklärung ihm nicht zustehende Betriebsausgaben geltend macht).

Fahrlässig handelt gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesbestimmung beispielsweise derjenige, der diejenige Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht.

Den vorgelegten Akten ist im Einzelnen der folgende, für den Spruchsenat strafrelevant gewesene Sachverhalt zu entnehmen:

A-Tagung in M am 11. Mai 1996 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1996 d):

Der Beschuldigte hatte für diesen Tag, einen Samstag, an Reisekosten S 1.132,80, darin enthalten Vorsteuern in Höhe von S 32,73, in seinem Rechenwerk für 1996 geltend gemacht. Weder im Rahmen der Betriebsprüfung, noch im folgenden Finanzstrafverfahren konnte Dr. K trotz entsprechender Vorhaltungen irgendwelche Beweismittel wie Urkunden (z.B. Teilnahmebestätigung – auch allenfalls nachträglich beigeschaffte, Mitschrift, Parkbelege, Tankzettel etc.), Zeugen etc. zum Beweis dafür beibringen, dass er an dieser Veranstaltung tatsächlich teilgenommen hätte. Laut Feststellung des Erstsenates befand sich in der Buchhaltung lediglich ein Seminarprogramm.

Die Schlussfolgerung des Erstsenates, dass Dr. K an dieser Veranstaltung gar nicht teilgenommen hat, sondern vielmehr bedingt vorsätzlich die gegenständlichen Aufwendungen zu Unrecht gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht hat, wird vom Berufungswerber nicht bestritten.

Da Dr. K andernorts sehr wohl entsprechende Belege gesammelt hat und mit dem Ziel einer Steuerhinterziehung im Höchstausmaß sogar mehrfach Belege zum späteren Nachweis angeblich höherer Betriebsausgaben *unmittelbar* nach Erhalt vom Veranstalter manipuliert hat, ist der Schluss zulässig, dass er im Falle seiner Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen keineswegs aus irgendeinem Grund auf die Beischaffung derartiger Beweismittel einfach vergessen hat. Auch entspricht es nach dem Wissen des Berufungssenates der diesbezüglichen Veranstaltungskultur, dass den Teilnehmern an ärztlichen Kongressen und Tagungen die von diesen aus mehrfachen Gründen benötigten Bestätigungen über Teilnahme und Bezahlung des erforderlichen Entgeltes zur Verfügung gestellt werden. Hat also der sogar erhebliche kriminelle Energie zum Erhalt der Belege für einen Betriebsausgabenabzug aufwendende Beschuldigte solche Belege für bestimmte Veranstaltungen später nach Erstellung seines steuerlichen Rechenwerkes nicht in Händen gehalten, wird das einen guten Grund gehabt haben – nämlich den, dass es nichts zu bestätigen gab.

In Nachvollziehung und Übernahme dieser Argumentation sieht daher der Berufungssenat – insbesondere im Lichte der nachfolgenden Feststellungen – keinen Anlass, von diesen Feststellungen abzuweichen.

Tagung „Onkologie für die Praxis“ in SG am 21. Juni 1996 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1996 f):

Der Beschuldigte hatte an Reisekosten S 1.298,--, darin enthalten Vorsteuern in Höhe von S 21,82, in seinem Rechenwerk für 1996 geltend gemacht. Weder im Rahmen der Betriebsprüfung, noch im folgenden Finanzstrafverfahren konnte Dr. K trotz entsprechender Vorhaltungen irgendwelche Beweismittel wie Urkunden (z.B. Teilnahmebestätigung – auch allenfalls nachträglich beigeschaffte, Mitschrift, Parkbelege, Tankzettel etc.), Zeugen etc. zum Beweis dafür beibringen, dass er an dieser Veranstaltung tatsächlich teilgenommen hätte. In den Unterlagen fand sich – so der Erstsenat – lediglich ein Seminarprogramm.

Laut den Feststellungen des Erstsenates hatte aber Dr. K bereits am Vortag an einem Seminar in W teilgenommen, für welches er auch tatsächlich dienstfrei gestellt worden war (und für welches er auch eine Teilnahmebestätigung erhalten hatte). Die Überlegung des Erstsenates, dass ein Handlungsverlauf, bei welchem der im Krankenhaus in GR beschäftigte Beschuldigte von der Veranstaltung in W gleich weiter gefahren sein müsste nach SG, kaum realistisch wäre, hat Gewicht. Laut Auskunft seines Arbeitgebers hat Dr. K aber am 21. Juni 1996, einen Freitag, im Krankenhaus St. Fr in GR Dienst verrichtet (Arbeitsbogen BP).

Die Schlussfolgerung des Erstsenates, dass Dr. K an dieser Veranstaltung gar nicht teilgenommen hat, sondern vielmehr bedingt vorsätzlich die gegenständlichen Aufwendungen zu Unrecht gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht hat, wird vom Berufungswerber nicht bestritten.

Da Dr. K andernorts sehr wohl entsprechende Belege gesammelt hat und mit dem Ziel einer Steuerhinterziehung im Höchstmaß sogar mehrfach Belege zum späteren Nachweis angeblich höherer Betriebsausgaben *unmittelbar* nach Erhalt vom Veranstalter manipuliert hat, ist der Schluss zulässig, dass er im Falle seiner Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen keineswegs aus irgendeinem Grund auf die Beischaffung derartiger Beweismittel einfach vergessen hat. Auch entspricht es nach dem Wissen des Berufungssenates der diesbezüglichen Veranstaltungskultur, dass den Teilnehmern an ärztlichen Kongressen und Tagungen die von diesen aus mehrfachen Gründen benötigten Bestätigungen über Teilnahme und Bezahlung des erforderlichen Entgeltes zur Verfügung gestellt werden. Hat also der sogar erhebliche kriminelle Energie zum Erhalt der Belege für einen Betriebsausgabenabzug aufwendende Beschuldigte solche Belege für bestimmte Veranstaltungen später nach Erstellung seines steuerlichen Rechenwerkes nicht in Händen gehalten, wird das einen guten Grund gehabt haben – nämlich den, dass es nichts zu bestätigen gab.

In Nachvollziehung und Übernahme der Argumentation des Spruchsenates sieht daher der Berufungssenat – insbesondere im Lichte der nachfolgenden Feststellungen – keinen Anlass, von dessen Feststellungen abzuweichen.

Tagung „B“ in P vom 19. bis 21. September 1996 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1996 h):

Der Beschuldigte machte für den Zeitraum 19. bis 21. September 1996 (Donnerstag bis Samstag) Tages- und Nächtigungsgelder unter Vorlage einer Teilnahmebestätigung geltend, darin enthalten entsprechende Vorsteuer. Ebenso beanspruchte er entsprechende Kosten für die Autoschleuse Böckstein.

Anlässlich der Betriebsprüfung hatte er seinen Anspruch zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen. Zu diesem Zwecke legte er auch die diesbezügliche Fahrkarte der ÖBB vor, welche beweisen sollte, dass er am 19. September 1996 mit seinem PKW über die Autoschleuse der Tauernbahn nach Kärnten gefahren sei. Vom Beleg war aber derjenige Teil abgetrennt, auf welchem das Ausstellungsdatum des Beleges aufgedruckt gewesen war, lediglich noch der Tag, an welchem die Fahrkarte ihre Gültigkeit verloren hätte (der 19. November 1996), war lesbar. Von der Fahrkarte war auch der untere Rand mit den Kontrollzahlen des Ausstellers abgetrennt. Ebenso weist der verbleibende Rest ein mittels eines Bürolochgerätes gestanztes Loch auf (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1996, ad 10.).

Die Prüferin konnte als Datum der Ausstellung den 20. November 1996 rekonstruieren, weil generell die Gültigkeit einer derartigen Fahrkarte einschließlich des Ausstellungstages zwei Monate beträgt (vgl. dazu die Fahrkarte vom 18. September 1998, Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1998, ad 15.).

Die Schlussfolgerung des Erstsenates, dass Dr. K nicht am 19., sondern erst am 20. September 1996 nach Kärnten gefahren ist und er daher bedingt vorsätzlich zu Unrecht eine Tagesdiät in Höhe von S 360,--, eine Nächtigungspauschale in Höhe von S 200,--, darin enthalten eine entsprechende Vorsteuer, gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht hat, wird vom Berufungswerber nicht bestritten.

Bei Würdigung dieser Aktenlage hat sich nach Ansicht des Berufungssenates Folgendes zugetragen: Der Beschuldigte ist am 20. September 1996 über die Autoschleuse Böckstein nach P zum gegenständlichen Seminar gefahren und hat zum Zweck der steuerlichen Absetzbarkeit die am 20. September 1996 ausgestellte Fahrkarte aufbewahrt, wobei er sie, nachdem er zwei Löcher hineingestanzt hatte, in einem Ordner aufbewahrte. Ebenso hatte er

sich eine Teilnahmebestätigung besorgt und aufbewahrt. Bei Erstellung des steuerlichen Rechenwerkes für 1996 fasste der Beschuldigte den Tatplan, zu Unrecht auch für den 19. September 1996 eine Tagesgebühr samt Nächtigungspauschale (inkludierend einen anteiligen Vorsteuerabzug) geltend zu machen. Offenbar ohne besondere in die Tiefe gehende Reflexionen über das notwendige Ausmaß einer Belegmanipulation (Dr. K ahnte ja nicht, dass er in der Folge einmal einem Betriebsprüfungsorgan im Detail über die diesbezüglichen Aufwendungen Rede und Antwort stehen würde müssen) fiel ihm aber immerhin auf, dass ein Beleg mit einem Datum 20. September 1996 seine Behauptung, am Vortag gefahren zu sein, widerlegen würde, und das Ausstellungsdatum der Fahrkarte an Hand des Kontrollaufdruckes überprüfbar sein würde, weshalb er den entsprechenden Belegteil abtrennte und den Rest als zusätzliches Beweismittel für die Fahrtkosten (die Mautkosten Pöckstein) verwendete. Dass das Ausstellungsdatum der Fahrkarte durch eine aufmerksame Betriebsprüferin auch an Hand der Gültigkeitsdauer überprüfbar ist, an diesen Umstand hat der Beschuldigte offenbar dabei nicht gedacht.

Dr. K hat daher insofern nicht nur, wie vom Erstsenat vorgeworfen, bedingt vorsätzlich, sondern vielmehr absichtlich gehandelt. Durch diese und weitere Manipulationen plante er für sich – so aus seinem Verhalten zu erschließen – eine Steuerersparnis, wobei er die solcherart ersparten Geldmittel für seine privaten Zwecke zu verwenden gedachte, was auch geschehen ist.

Gegen die These, dass Dr. K die Zahlungsquittung erst nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides für 1996 und nach Aufforderung zur Beweismittelvorlage durch die Prüferin manipuliert haben könnte, spricht der Umstand, dass ja dann offenbar die Mitarbeiter der Steuerberatungskanzlei trotz ersichtlicher Belegdifferenz eine falsche Steuererklärung produziert hätten; ein allfälliges Fehlverhalten derartiger Personen wurde jedoch nicht behauptet, es liegen auch keine weiteren Hinweise für ein solches vor.

Von Amts wegen ist in Zusammenhang mit diesem Faktum aber auch zu Gunsten des Beschuldigten die Überlegung anzustellen, dass ja Dr. K offenkundig aus betrieblichem Anlass die Tauernschleuse benutzt hat, wenn auch einen Tag später als behauptet. Hinsichtlich der Geltendmachung derartiger Gebühren an anderer Stelle (vgl. beispielsweise NS Schlussbesprechung Pkt. 1g) wurde von der Finanzstrafbehörde erster Instanz gegenüber dem Beschuldigten kein Vorwurf einer schuldhafoten Vorgangsweise erhoben. Auch der Berufungssenat hat nicht den Eindruck, dass die Nichtabsetzbarkeit derartiger Aufwendungen steuerliches Allgemeinwissen darstellt und dem Beschuldigten, welcher zur abgabenrechtlichen Bewertung der von ihm behaupteten Lebenssachverhalte sich immerhin

eines Steuerberaters bediente, daraus allenfalls der Vorwurf einer Sorgfaltverletzung zu machen ist. Überdies hatte Dr. K in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 1995 ebenfalls Mautkosten als Betriebsausgaben geltend gemacht, was ihm ohne Beanstandung gewährt wurde (Veranlagungsakt, Veranlagung 1995): Hinsichtlich der vom der Prüferin ebenfalls nicht als Betriebsausgabe anerkannten Maut (gemeint: der Kosten für die Tauernschleuse) sowie der darin enthaltenen Vorsteuer von S 29,09 ist daher im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten ein Verschulden durch seine Person nicht erweislich, weshalb insoweit §§ 136, 157 FinStrG mit einer Einstellung des Verfahrens vorzugehen ist.

SN-Symposion in L am 26. September 1996 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1996 i):

Der Beschuldigte hatte Kosten von S 748,--, darin enthalten Vorsteuern in Höhe von S 13,64, in seinem Rechenwerk für 1996 geltend gemacht. Weder im Rahmen der Betriebsprüfung, noch im folgenden Finanzstrafverfahren konnte Dr. K trotz entsprechender Vorhaltungen irgendwelche Beweismittel wie Urkunden (z.B. Teilnahmebestätigung – auch allenfalls nachträglich beigeschaffte, Mitschrift, Parkbelege, Tankzettel etc.), Zeugen etc. zum Beweis dafür beibringen, dass er an dieser Veranstaltung tatsächlich teilgenommen hätte. In den Unterlagen fand sich – so der Erstsenat – lediglich ein Seminarprogramm.

Laut Programm hatte die Veranstaltung an diesem Tag, einen Donnerstag, von 18.15 Uhr bis 19.45 Uhr gedauert; im Anschluss daran hatte die veranstaltende Technikfirma zu einem „Eröffnungsbuffet gebeten. Dennoch hatte Dr. K auch Diäten von pauschal S 150,-- in seinem Rechenwerk geltend gemacht (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1996).

In der Beantwortung eines Bedenkenvorhaltes vom 24. Oktober 2000 behauptete Dr. K, er habe keine Teilnahmebestätigung mitgenommen bzw. bekommen, was den Schluss zulässt, dass er zwar eine solche vom Veranstalter begehrt habe, dieser aber ihm eine solche verweigert habe (Arbeitsbogen BP, Vorhalteverfahren).

Laut Aussage des Beschuldigten erinnert er sich nicht mehr daran, worum es bei dieser Veranstaltung gegangen sei, was – zumal in Anbetracht des modernen Ambiente (die Veranstaltung fand in einem neu errichteten Kongresshaus statt) – nach Ansicht des Erstsenates absolut unglaublich sei.

Wie Dr. K bekannt, haben die Erhebungen der Prüferin auch ergeben, dass Dr. K am nächsten Tag im Krankenhaus St. Fr in GR ab 07.00 Uhr Dienst verrichten musste (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1996).

Die Schlussfolgerung des Erstsenates, dass Dr. K an dieser Veranstaltung gar nicht teilgenommen hat, sondern vielmehr bedingt vorsätzlich die gegenständlichen Aufwendungen zu Unrecht gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht hat, wird vom Berufungswerber nicht mehr bestritten.

Da Dr. K andernorts sehr wohl entsprechende Belege gesammelt hat und mit dem Ziel einer Steuerhinterziehung im Höchstausmaß sogar mehrfach Belege zum späteren Nachweis angeblich höherer Betriebsausgaben *unmittelbar* nach Erhalt vom Veranstalter manipuliert hat, ist der Schluss zulässig, dass er im Falle seiner Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen keineswegs aus irgendeinem Grund auf die Beischaffung derartiger Beweismittel einfach vergessen hat. Auch entspricht es nach dem Wissen des Berufungssenates der diesbezüglichen Veranstaltungskultur, dass den Teilnehmern an ärztlichen Kongressen und Tagungen die von diesen aus mehrfachen Gründen benötigten Bestätigungen über Teilnahme und Bezahlung des erforderlichen Entgeltes zur Verfügung gestellt werden. Hat also der sogar erhebliche kriminelle Energie zum Erhalt der Belege für einen Betriebsausgabenabzug aufwendende Beschuldigte solche Belege für bestimmte Veranstaltungen später nach Erstellung seines steuerlichen Rechenwerkes nicht in Händen gehalten, wird das einen guten Grund gehabt haben – nämlich den, dass es nichts zu bestätigen gab.

In Nachvollziehung und Übernahme der Argumentation des Erstsenates sieht daher der Berufungssenat – insbesondere im Lichte der weiteren Verfehlungen des Beschuldigten – keinen Anlass, von dessen Feststellungen abzuweichen.

Tagung „C“ in F vom 27. bis 28. September 1996 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1996 j):

In seinem steuerlichen Rechenwerk hatte der Beschuldigte neben dem KM-Geld, pauschaler Nächtigungsgebühr auch Tagesgebühren für zwei Tage, sowie Maut- und Garagierungskosten von S 374,--, sämtlich inkludierend Vorsteuern, geltend gemacht.

Anlässlich der Betriebsprüfung hatte er seinen Anspruch zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen. Zu diesem Zwecke legte er auch einen Quittungsbeleg der Alpen Straßen AG über die Benützung der Arlberg Schnellstraße vom 28. September 1996 vor. In diesem war der Zeitpunkt der Belegausstellung und damit des Passierens des Arlberg-Tunnels mittels Kugelschreiber unkenntlich gemacht worden (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1996, ad 12.).

Laut den Erhebungen der Betriebsprüferin hat Dr. K jedoch tatsächlich am 27. September 1996, einen Freitag, in der Zeit von 07.00 Uhr bis 15.30 Uhr im Krankenhaus St. Fr in GR

Dienst verrichtet (Arbeitsbogen BP, Auskunftsteil), weshalb er – unter der Annahme zu seinen Gunsten, dass er an der Tagung überhaupt teilgenommen hat (dazu liegt eine Teilnahmebestätigung vor) – den Tunnel erst in den Abendstunden passiert haben kann und er somit offensichtlich jedenfalls den ersten Tag der Veranstaltung versäumt hat.

Von Seite des Beschuldigten wurden hinsichtlich dieses Fakts im Berufungsverfahren keine Einwendungen mehr erhoben.

Bei Würdigung dieser Aktenlage hat sich nach Ansicht des Berufungssenates Folgendes zugetragen: Der Beschuldigte hat am 27. September 1996 vorerst im Krankenhaus seinen Dienst versehen und ist in den Abendstunden zur Tagung angereist. Dabei hat er zum Zweck der steuerlichen Absetzbarkeit die abends ausgestellte Mautquittung aufbewahrt. Ebenso hatte er sich eine Teilnahmebestätigung besorgt und aufbewahrt. Bei Erstellung des steuerlichen Rechenwerkes für 1996 fasste der Beschuldigte den Tatplan, zu Unrecht auch für den 27. September 1996 eine Tagesgebühr (inkludierend einen anteiligen Vorsteuerabzug) geltend zu machen, was auch geschehen ist. Offenbar ohne besondere in die Tiefe gehende Reflexionen über das notwendige Ausmaß einer Belegmanipulation (Dr. K ahnte ja nicht, dass er in der Folge einmal einem Betriebsprüfungsorgan im Detail über die diesbezüglichen Aufwendungen Rede und Antwort stehen würde müssen) fiel ihm auf, dass der auf der Mautquittung vermerkte Termin der Belegausstellung seine Behauptung, bereits früher gefahren zu sein, widerlegen würde, weshalb er den entsprechenden Vermerk über die Uhrzeit auf der Quittung mit Kugelschreiber unkenntlich machte.

Dr. K hat daher insofern nicht nur, wie vom Erstsenat vorgeworfen, bedingt vorsätzlich, sondern vielmehr absichtlich gehandelt.

Gegen die These, dass Dr. K die Zahlungsquittung erst nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides für 1996 und nach Aufforderung zur Beweismittelvorlage durch die Prüferin manipuliert haben könnte, spricht der Umstand, dass ja dann offenbar die Mitarbeiter der Steuerberatungskanzlei trotz ersichtlicher Belegdifferenz eine falsche Steuererklärung produziert hätten; ein allfälliges Fehlverhalten derartiger Personen wurde jedoch nicht behauptet, es liegen auch keine weiteren Hinweise für ein solches vor.

Vom Erstsenat wurden Aufwendungen in Höhe von brutto S 734,--, darin enthalten Vorsteuern von S 50,--, als solcherart **finanzstrafrechtlich relevant** behandelt, diese setzen sich zusammen aus Tagesdiät S 360,-- + Maut und Garagierungskosten S 374,-- (siehe NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1996 j).

Zu Gunsten des Beschuldigten ist die Überlegung anzustellen, dass ja Dr. K offenkundig aus betrieblichem Anlass den Arlbergtunnel benutzt hat, wenn auch später am Tag als behauptet. Hinsichtlich der Geltendmachung von Mautgebühren und Garagierungskosten an anderer Stelle (vgl. beispielsweise NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1996 g) wurde von der Finanzstrafbehörde erster Instanz gegenüber dem Beschuldigten kein Vorwurf einer schuldhafte Vorgangsweise erhoben. Auch der Berufungssenat hat nicht den Eindruck, dass die Nichtabsetzbarkeit derartiger Aufwendungen steuerliches Allgemeinwissen darstellt und dem Beschuldigten, welcher zur abgabenrechtlichen Bewertung der von ihm behaupteten Lebenssachverhalte sich immerhin eines Steuerberaters bediente, daraus allenfalls der Vorwurf einer Sorgfaltverletzung zu machen ist. Überdies hatte Dr. K in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 1995 ebenfalls Mautkosten als Betriebsausgaben geltend gemacht, was ihm ohne Beanstandung gewährt wurde (Veranlagungsakt, Veranlagung 1995).

Hinsichtlich der von der Prüferin (und vom Erstsenat) ebenfalls nicht als Betriebsausgaben anerkannten Maut und der Garagierungskosten für einen Tag (die Bruttoaufwand wird in freier Beweiswürdigung mit S 300,-- geschätzt) sowie der darin enthaltenen Vorsteuer von S 60,-- ist daher im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten ein Verschulden durch seine Person nicht erweislich, weshalb insoweit gemäß §§ 136, 157 FinStrG mit einer Einstellung des Verfahrens vorzugehen ist.

Tagung „Gefäßchirurgie“ in W vom 3. bis 5. Oktober 1996 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1996 k):

In seinem steuerlichen Rechenwerk hatte der Beschuldigte neben dem Km-Geld für tägliche Heimfahrten aus W, dreimaliger Tagesdiäten auch eine Tagungsgebühr von S 2.900,-- geltend gemacht.

Anlässlich der Betriebsprüfung hatte er seinen Anspruch zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen. Zu diesem Zwecke legte er neben einem Tagungsprogramm auch Bestätigung des Veranstalters vor, wonach „Prof./Dr./Hr./Fr X“ an der Veranstaltung teilgenommen und die Tagungsgebühr in Höhe von ÖS „**29.00.-**“ entrichtet habe (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1996, Originalbeleg Finanzstrafakt Bl. 109).

Von Seite der Betriebsprüferin wurden S 2.000,-- an Teilnahmegebühr nicht anerkannt, weil für ihn bereits mit freiem Auge erkennbar war, dass die „**2**“ nachträglich hinzugeschrieben worden war; S 100,-- für einen Essensbon anerkannte er nicht, weil für den Mehraufwand an Verpflegung ja bereits die Tagesdiät geltend gemacht worden war.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat am 20. September 2002 beharrte der Beschuldigte jedoch auf die Richtigkeit des Beleges und führte auf Befragen durch den Vorsitzenden ergänzend aus, er sei seit 1. Dezember 1995 Facharzt, er sei auch nicht Mitglied der veranstaltenden Gesellschaft gewesen. Er habe Vorträge machen müssen. Da seine Frau auch Ärztin ist, habe sie für ihn dokumentiert. Sie sei am zweiten Tag alleine dort gewesen, damit er einen Vortrag zusammenbringe (Finanzstrafakt Bl. 50).

Laut Gutachten der Sachverständigen Mag. Dr. Friederike Blümelhuber ist die „2“ in der obgenannten Bestätigung tatsächlich mit einer anderen Kugelschreibtinte als die restlichen Ziffern des Betrages geschrieben worden (Finanzstrafakt Bl. 102).

Mit Postsendung vom 18. Februar 2003 antwortete der Veranstalter auf die Anfrage der Finanzstrafbehörde erster Instanz, welchen Betrag der Beschuldigte Dr. K tatsächlich bezahlt habe, und übermittelte den diesbezüglichen Kreditkartenbeleg vom 3. Oktober 1996 über die Überweisung von S 900,--, unterfertigt offenbar vom Beschuldigten (Finanzstrafakt Bl. 130).

Nach Vorhalt der Beweisergebnisse behauptete der Beschuldigte in der Verhandlung vor dem Spruchsenat am 12. September 2003, es wären S 1.400,-- zu bezahlen gewesen (Finanzstrafakt Bl. 178).

Der Spruchsenat kam in seiner Entscheidung zu dem Ergebnis, dass der Beschuldigte selbst an der Veranstaltung gar nicht teilgenommen habe, sondern vielmehr seine Gattin, weil der tatsächlich bezahlte Betrag von S 900,-- (S 800,-- für in Ausbildung stehende Ärzte + S 100,-- Kostenbeitrag Menü) auf diese und nicht auf den Beschuldigten (welcher S 1.400,-- zahlen hätte müssen) passen würde. Dr. K habe daher die gesamten Aufwendungen in Zusammenhang mit der Veranstaltung zu Unrecht geltend gemacht und dabei bedingt vorsätzlich „zumindest“ eine Einkommensteuer von S 1.050,-- verkürzt (Finanzstrafakt Bl. 196 f.).

In der Berufung führt der Beschuldigte aus, die Schlussfolgerung des Erstsenates hinsichtlich der Teilnahme seiner Ehegattin sei unrichtig, da diese zum Zeitpunkt der Tagung nicht mehr in Ausbildung gestanden sei, sondern fertige Ärztin für Allgemeinmedizin gewesen sei. Der als Betriebsausgabe geltend gemachte Betrag (also offenbar die S 2.900,--) seien richtig, da über die Zahlung mit Kreditkarte auch noch eine Barzahlung erfolgt sei.

Ein Beweismittel über die behauptete zusätzliche Zahlung wurde nicht beigebracht bzw. behauptet.

Bei Würdigung dieser Beweislage ist für den Berufungssenat wesentlich, dass möglicherweise der Beschuldigte selbst mittels Kreditkarte am 3. Oktober 1996 am Veranstaltungsort die Tagungsgebühr entrichtet hat (so der in Kopie vorliegende Beleg, Finanzstrafakt Bl. 130), also er zumindest am 3. Oktober 1996 dort gewesen wäre. An diesem Tag ist er auch im Krankenhaus für Fortbildung dienstfrei gestellt gewesen (siehe die diesbezügliche Aufstellung des Krankenhauses im Arbeitsbogen). Die Annahme des Erstsenates, Dr. K habe überhaupt nicht an der Veranstaltung teilgenommen, lässt sich daher mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit nach Meinung des Berufungssenates daher nicht beweisen.

Andererseits geht aus den eingesehenen Dienstplänen des Krankenhauses auch hervor, dass der Beschuldigte am 4. Oktober 1996, einen Freitag, ab 07.00 Uhr Dienst verrichtet hat und in der Folge auch den Nachdienst übernommen hat. Insofern wäre also die Behauptung, dass am 2. Tag der Veranstaltung seine Ehegattin an dieser teilgenommen habe, schlüssig.

Der Behauptung des Beschuldigten anlässlich seiner Einvernahme am 12. September 2003 (insofern übereinstimmend mit seiner Berufung), es wären S 1.400,-- zu bezahlen gewesen, steht entgegen, dass bei einer Teilnahme von ihm und seiner Ehegattin wohl, folgt man der Behauptung, für sie wäre eine Ermäßigung nicht zum Tragen gekommen, insgesamt S 2.800,- zu begleichen gewesen wären, wofür aber auch zwei Teilnahmebestätigungen mit jeweils mindestens S 1.400,-- bestätigter Zahlung ausgestellt worden wären. Tatsächlich aber wurde eine mit einem zweiten Kugelschreiber ergänzte Bestätigung als Beweismittel vorgelegt, welche für den Beschuldigten als seine Teilnahmegebühr entweder die Summe von S 900,-- oder von S 2.900,-- ausweist. Der Betrag von S 2.900,-- als Teilnahmegebühr für Dr. K ist daher nicht nachvollziehbar.

Wesentlich ist aber insbesondere die Auskunft des Veranstalters selbst, dass der Beschuldigte für seine Teilnahme an der Veranstaltung S 900,-- zu bezahlen hatte.

In der Gesamtschau ergibt sich daher für den Berufungssenat – unter Berücksichtigung der für den Beschuldigten sprechenden Argumente – im Zweifel zu seinen Gunsten folgendes Bild:

Der Beschuldigte und möglicherweise auch seine Ehegattin sind am 3. Oktober 1996 zu der Veranstaltung gefahren. Noch am 3. Oktober 1996 beglich Dr. K die Gebühr für seine Seminarteilnahme in Höhe von S 900,-- mittels Kreditkarte. Am zweiten und dritten Tag der Veranstaltung war der Beschuldigte verhindert, weshalb er sich nachträglich Einsicht in die Mitschrift seiner Gattin für eigene berufliche Zwecke verschaffte.

Die Teilnahme des Beschuldigten nur am ersten Tag der Veranstaltung erklärt möglicherweise auch, weshalb er nur den niedrigeren Betrag von S 900,-- zu begleichen hatte.

Die gegenständliche Teilnahmebestätigung und die erhaltenen Seminarunterlagen hat Dr. K aufbewahrt. Bei Erstellung des steuerlichen Rechenwerkes für 1996 fasste er den Tatplan, zu Unrecht auch für den 4. und 5. Oktober 1996 entsprechende Aufwendungen (also Tagesgebühren und KM-Gelder) geltend zu machen und seine Teilnahmegebühr um S 2.000,-- überhöht anzugeben. Zu diesem Zwecke fügte er auf der erhaltenen Bestätigung nachträglich vor der Zahl „900“ mittels Kugelschreiber die Ziffer „2“ ein.

Aus diesem Geschehen erschließt sich eine absichtliche Vorgangsweise des Beschuldigten. Durch diese und weitere Manipulationen plante er für sich – so aus seinem Verhalten zu erschließen – eine Steuerersparnis, wobei er die solcherart ersparten Geldmittel für seine privaten Zwecke zu verwenden gedachte, was auch geschehen ist.

Gegen die These, dass Dr. K die gegenständliche Teilnahmebestätigung erst nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides für 1996 und nach Aufforderung zur Beweismittelvorlage durch die Prüferin manipuliert haben könnte, spricht der Umstand, dass ja dann offenbar die Mitarbeiter der Steuerberatungskanzlei trotz ersichtlicher Belegdifferenz eine falsche Steuererklärung produziert hätten; ein allfälliges Fehlverhalten derartiger Personen wurde jedoch nicht behauptet, es liegen auch keine weiteren Hinweise für ein solches vor.

Die zu Unrecht geltend gemachten Aufwendungen haben daher tatsächlich betragen eine zweimalige Tagesgebühr zu S 360,-- + 2/3 des Km-Geldes von S 6.789,60 + fiktive Teilnahmegebühr von S 2.000,-- + Essengeld zu S 100,-- (zusätzlich zur Tagesgebühr), woraus eine Verkürzung an Einkommensteuer für 1996 von S 3.673,-- resultiert hätte.

Von Seite des Spruchsenates wurde aber ohnehin lediglich eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von S 1.050,-- zum Vorwurf gemacht, was dem Berufungssenat mangels Berufung des Amtsbeauftragten infolge des zu beachtenden Verböserungsverbotes nach § 161 Abs.3 FinStrG überbunden ist.

Tagung „Gefäßtherapie“ in L am 19. Oktober 1996 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1996 I):

Der Beschuldigte hatte an Reisekosten S 958,--, darin enthalten Vorsteuern in Höhe von S 32,73, in seinem Rechenwerk für 1996 geltend gemacht. Weder im Rahmen der Betriebsprüfung, noch im folgenden Finanzstrafverfahren konnte Dr. K trotz entsprechender Vorhaltungen irgendwelche Beweismittel wie Urkunden (z.B. Teilnahmebestätigung – auch allenfalls nachträglich beigeschaffte, Mitschrift, Parkbelege, Tankzettel etc.), Zeugen etc. zum Beweis dafür beibringen, dass er an dieser Veranstaltung tatsächlich teilgenommen hätte.

Die Schlussfolgerung des Erstsenates, dass Dr. K an dieser Veranstaltung gar nicht teilgenommen hat, sondern vielmehr bedingt vorsätzlich die gegenständlichen Aufwendungen zu Unrecht gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht hat, wird vom Berufungswerber nicht bestritten.

Da Dr. K andernorts sehr wohl entsprechende Belege gesammelt hat und mit dem Ziel einer Steuerhinterziehung im Höchstausmaß sogar mehrfach Belege zum späteren Nachweis angeblich höherer Betriebsausgaben *unmittelbar* nach Erhalt vom Veranstalter manipuliert hat, ist der Schluss zulässig, dass er im Falle seiner Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen keineswegs aus irgendeinem Grund auf die Beischaffung derartiger Beweismittel einfach vergessen hat. Auch entspricht es nach dem Wissen des Berufungssenates der diesbezüglichen Veranstaltungskultur, dass den Teilnehmern an ärztlichen Kongressen und Tagungen die von diesen aus mehrfachen Gründen benötigten Bestätigungen über Teilnahme und Bezahlung des erforderlichen Entgeltes zur Verfügung gestellt werden. Hat also der sogar erhebliche kriminelle Energie zum Erhalt der Belege für einen Betriebsausgabenabzug aufwendende Beschuldigte solche Belege für bestimmte Veranstaltungen später nach Erstellung seines steuerlichen Rechenwerkes nicht in Händen gehalten, wird das einen guten Grund gehabt haben – nämlich den, dass es nichts zu bestätigen gab.

In Nachvollziehung und Übernahme der Argumentation des Spruchsenates sieht daher der Berufungssenat – insbesondere im Lichte der weiteren Verfehlungen des Beschuldigten – keinen Anlass, von dessen Feststellungen abzuweichen.

Kongress „Gastroenterologie und Hepatologie“ in PA vom 24. bis 26. Oktober 1996 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1996 m):

In seinem steuerlichen Rechenwerk hatte der Beschuldigte neben dem Km-Geld für tägliche Heimfahrten aus PA, dreimaliger Tagesdiäten auch eine Teilnahmegebühr von S 2.100,-- geltend gemacht.

Anlässlich der Betriebspprüfung hatte er seinen Anspruch zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen. Zu diesem Zwecke legte er neben einem Tagungsprogramm auch Bestätigung des Veranstalters vor, wonach er an der Veranstaltung vom 24. bis 26. Oktober 1996 teilgenommen habe (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1996). Ebenfalls legte er vor einen Kassa-Eingangsbeleg des Veranstalters, in welchem die Zahlung eines Betrages von „S 2100,--“, in Worten „zweitausendeinhundert“ für die gegenständliche Jahrestagung durch ihn ausgewiesen ist. Angeklammert war dem Beleg ein Kartonstreifen mit dem Aufdruck „PA 25.- 26. Okt. 1996“ (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1996, Original Finanzstrafakt Bl. 109).

Ermittlungen der Betriebsprüferin ergaben aber, dass Dr. K teilweise während der Zeit, während er angeblich an dem Kongress teilgenommen haben will, im Krankenhaus St. Fr in GR Dienst verrichtet hat: So hatte er am Donnerstag, den 24. Oktober 1996 Dienst, übernahm dann auch den Nachtdienst und war laut Dienstplan am Freitag, den 25. Oktober 1996 ebenfalls bis 14.30 Uhr anwesend. Eine Dienstfreistellung für Fortbildung lag nicht vor (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1996).

Auch fiel dem aufmerksamen Prüfungsorgan auf, dass die Zahlungsbestätigung erst am 25. Oktober 1996 ausgestellt worden war und die letzte Null des Betrages einen anderen Schriftzug aufwies; der verbleibende Betrag von S 210,-- aber exakt mit der im Tagungsprogramm genannten Kongressgebühr für Assistenzärzte übereinstimmte (wiederum Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1996). Die Prüferin ging daher davon aus, dass der Beschuldigte am 24. Oktober 1996 am Kongress noch nicht teilgenommen und lediglich S 210,-- bezahlt hatte (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1996 m).

In der Verhandlung vor dem Spruchsenat am 20. September 2002 erklärte der Beschuldigte, dass am 24. und 25. Oktober 1996 lediglich seine (hochschwangere) Ehegattin an der Veranstaltung teilgenommen hätte, welche für ihn mitgeschrieben und fotografiert habe (Finanzstrafakt Bl. 50 f).

Eine Untersuchung der zur Beschriftung des Einzahlungsbeleges verwendeten Kugelschreibtinte durch die Sachverständige Mag. Dr. Friederike Blümelhuber ergab die Verwendung nur einer einzigen, chemisch völlig identen schwarzen Kugelschreibtinte, weshalb die nachträgliche Manipulation des Beleges mit einem anderen Kugelschreiber ausscheidet (Finanzstrafakt Bl. 102).

Augenscheinlich unterscheiden sich jedoch im Schriftzug die drei ersten Ziffern des Betrages „2100“ von der letzten Ziffer, welche hinzuflickt erscheint und kleiner ausgefallen ist als die ersten drei Ziffern. Ebenso ist der Gesamtbetrag in Worten „zweitausendeinhundert“ augenscheinlich mit einer anderen Handschrift geschrieben als die darunter stehenden handschriftlichen Textteile (Beleg siehe Finanzstrafakt Bl. 109).

Auf Aufforderung der Finanzstrafbehörde erster Instanz übermittelte der Veranstalter die bei ihm verblieben gewesene Durchschrift des gegenständlichen Kassenbeleges (Finanzstrafakt Bl. 127). Dabei zeigte es sich, dass der Durchschreibebeleg tatsächlich die vierte Ziffer im Betrag „2100“ und die Ausführung des (angeblichen) Gesamtbetrages „zweitausendeinhundert“ nicht aufgewiesen hat, somit also auf dem vom Beschuldigten als Beweismittel vorgelegten Originalbeleg diese Zeichen unter Verwendung des zur Beschriftung des Originalbeleges

verwendeten Kugelschreibers nach Entfernung des Originalbeleges aus dem Quittungsblock nachträglich hinzugefügt worden waren.

Mit den Erhebungsergebnissen in der Verhandlung des Spruchsenates am 12. September 2003 konfrontiert, behauptete der Beschuldigte weiterhin, er habe einen Betrag von S 2.100,- - bezahlt (Finanzstrafakt Bl. 178).

Nach Ansicht des Spruchsenates habe der Beschuldigte dadurch, dass er eine höhere Teilnahmegebühr als S 210,--, sowie auch für den 24. Oktober 1996 eine Tagesdiät und Km-Geld geltend mache, bedingt vorsätzlich eine Einkommensteuer für 1996 in Höhe von S 15,74 [gemeint: S 1.574,--] verkürzt.

Wäre es so gewesen, dass der Beschuldigte, wie von ihm vor dem Spruchsenat behauptet, tatsächlich S 2.100,-- bezahlt hätte, in der Buchhaltung des Veranstalters aber lediglich S 210,-- aufgeschienen wären, würde dies offenbar zu dem Verdacht, die das Geld kassierende Sekretärin des Veranstalters hätte den Restbetrag veruntreut, wofür es aber mit Ausnahme der Behauptung des Dr. K keine Anhaltspunkte gibt. Offen bleibt aber dann, wieso die den Empfang des Geldes quittierende Person dann nicht, um nicht aufzufallen, auf dem dem Beschuldigten ausgehändigte Originalbeleg den vollen Betrag hingeschrieben hätte, sondern vielmehr eine Quittung für lediglich S 210,-- ausgestellt hätte, was ja aus ihrer Sicht den sofortigen Widerspruch des Kongressteilnehmers auslösen hätte müssen.

Von Seite des Beschuldigten wurden hinsichtlich dieses Fakts im Berufungsverfahren keine Einwendungen mehr erhoben.

In Würdigung der Beweislage gelangt der Berufungssenat zu der Ansicht, dass sich Folgendes zugetragen hat:

Der Beschuldigte ist nach Dienstende am 25. Oktober 1996 nach PA zum gegenständlichen Kongress gefahren und hat dort tatsächlich eine Kongressgebühr von S 210,-- bezahlt, wofür er die im Durchschreibeverfahren hergestellte Quittung in Empfang genommen hat, in welcher auch lediglich eine Bezahlung von S 210,-- ausgewiesen war. Um in der Folge sich eine Einkommensteuerverringerung im Höchstmaß zu erschwindeln, brachte er den Kugelschreiber an sich, mit welchem die Quittung geschrieben worden war, und brachte damit nachträglich auf dieser die obgenannten Ergänzungen an, sodass es aussehen sollte, als ob er S 2.100,-- bezahlt hätte. Den manipulierten Beleg hat er auch seinem Steuerberater zur Erstellung einer falschen Einkommensteuererklärung für 1996 vorgelegt, weshalb tatsächlich zu Unrecht Betriebsausgaben in Höhe von S 1.890,-- + S 486,-- + S 772,80 zum Ansatz kamen und letztendlich um S 1.574,-- zu wenig Einkommensteuer vorgeschrieben worden ist.

Entgegen der Ansicht des Erstsenates hat dabei der Beschuldigte nicht nur bedingt vorsätzlich, sondern – aus dem Handlungsgeschehen erschließbar – mit einem weit gespannten Tatplan mit der Absicht der Einkommensteuerhinterziehung gehandelt. Durch diese und weitere Manipulationen plante er für sich – so aus seinem Verhalten zu erschließen – eine Steuerersparnis, wobei er die solcherart ersparten Geldmittel für seine privaten Zwecke zu verwenden gedachte, was auch geschehen ist.

Tagung „Manometrie des Schließmuskels“ in W vom 6. bis 7. März 1997 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1997 c):

Der Beschuldigte hatte an KM-Geld S 4.563,20,-- und Tagesdiäten S 720,-- in seinem Rechenwerk für 1997 geltend gemacht. Der Betriebsprüferin wies Dr. K eine Einladung und ein Programm vor. Weder im Rahmen der Betriebsprüfung, noch im folgenden Finanzstrafverfahren konnte Dr. K trotz entsprechender Vorhaltungen irgendwelche Beweismittel wie Urkunden (z.B. Teilnahmebestätigung – auch allenfalls nachträglich beigeschaffte, Mitschrift, Parkbelege, Tankzettel etc.), Zeugen etc. zum Beweis dafür beibringen, dass er an dieser Veranstaltung tatsächlich teilgenommen hätte.

Laut Auskunft des Krankenhauses St. Fr. in GR war der Beschuldigte am 6. und 7. März 1997 weder vom Dienst freigestellt noch beurlaubt, er verrichtete vielmehr am Donnerstag, den 6. März 1997 Dienst bis 15.00 Uhr und am Freitag, den 7. März 1997 Dienst von 07.00 Uhr bis 13.00 Uhr und übernahm dann zusätzlich auch noch den Nachtdienst (Arbeitsbogen BP). Laut Programm hätte der Beschuldigte für seine Teilnahme S 1.000,-- bezahlen müssen. Eine entsprechende Ausgabe wurde jedoch nicht geltend gemacht und auch nicht behauptet (Arbeitsbogen BP Abschnitt 1997).

Die Schlussfolgerung des Erstsenates, dass Dr. K an dieser Veranstaltung gar nicht teilgenommen hat, sondern vielmehr bedingt vorsätzlich die gegenständlichen Aufwendungen zu Unrecht gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht hat, wodurch er für 1997 Einkommensteuer in Höhe von S 2.642,-- verkürzt hat, wird vom Berufungswerber nicht bestritten.

Da Dr. K andernorts sehr wohl entsprechende Belege gesammelt hat und mit dem Ziel einer Steuerhinterziehung im Höchstausmaß sogar mehrfach Belege zum späteren Nachweis angeblich höherer Betriebsausgaben *unmittelbar* nach Erhalt vom Veranstalter manipuliert hat, ist der Schluss zulässig, dass er im Falle seiner Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen keineswegs aus irgendeinem Grund auf die Beischaffung derartiger Beweismittel einfach vergessen hat. Auch entspricht es nach dem Wissen des Berufungssenates der

diesbezüglichen Veranstaltungskultur, dass den Teilnehmern an ärztlichen Kongressen und Tagungen die von diesen aus mehrfachen Gründen benötigten Bestätigungen über Teilnahme und Bezahlung des erforderlichen Entgeltes zur Verfügung gestellt werden. Hat also der sogar erhebliche kriminelle Energie zum Erhalt der Belege für einen Betriebsausgabenabzug aufwendende Beschuldigte solche Belege für bestimmte Veranstaltungen später nach Erstellung seines steuerlichen Rechenwerkes nicht in Händen gehalten, wird das einen guten Grund gehabt haben – nämlich den, dass es nichts zu bestätigen gab.

In Nachvollziehung und Übernahme der Argumentation des Spruchsenates sieht daher der Berufungssenat – insbesondere im Lichte der weiteren Verfehlungen des Beschuldigten – keinen Anlass, von dessen Feststellungen abzuweichen.

Tagung „Fliegen ohne Reue“ in L am 22. April 1997 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1997 d):

Der Beschuldigte hatte an Reisekosten S 598,-- an Km-Geld und S 180,-- an Tagesgebühr in seinem Rechenwerk für 1997 geltend gemacht. Weder im Rahmen der Betriebsprüfung, noch im folgenden Finanzstrafverfahren konnte Dr. K trotz entsprechender Vorhaltungen irgendwelche Beweismittel wie Urkunden (z.B. Teilnahmebestätigung – auch allenfalls nachträglich beigeschaffte, Mitschrift, Parkbelege, Tankzettel etc.), Zeugen etc. zum Beweis dafür beibringen, dass er an dieser Veranstaltung tatsächlich teilgenommen hätte.

Stattdessen legte er zum Beweis seiner Teilnahme das diesbezügliche Programm vor (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1997) und behauptete am 20. September 2002 vor dem Spruchsenat, die Veranstaltung habe mit seiner beruflichen Tätigkeit zu tun, weil er thrombosegefährdete Patienten habe (Finanzstrafakt Bl. 51).

Vom vorgelegten Blatt Papier mit dem aufgedruckten Programm der Veranstaltung war der Aufdruck mit der Tagungsanmeldung aber nicht entfernt worden.

Dem genannten Aufdruck mit der Tagungsanmeldung ist auch zu entnehmen, dass eine Tagungsgebühr von S 150,-- zu entrichten gewesen wäre. Eine solche Betriebsausgabe wurde vom Beschuldigten aber nicht geltend gemacht; ebenso hat er keine entsprechende Zahlungsbestätigung vorgelegt.

Die Schlussfolgerung des Erstsenates, dass Dr. K offensichtlich keine Teilnahmegebühr entrichtet habe, weil er an dieser Veranstaltung gar nicht teilgenommen hat, sondern vielmehr bedingt vorsätzlich die gegenständlichen Aufwendungen zu Unrecht gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht hat, wird vom Berufungswerber nicht bestritten.

Der Beschuldigte habe also an der Veranstaltung nicht teilgenommen, weshalb ihm deren Inhalt logischerweise auch nicht erinnerlich gewesen ist. Dies erklärt, weshalb er offensichtlich in seiner Verantwortung die Überschrift der Veranstaltung „Fliegen ohne Reue“ irrtümlich auf medizinische Risiken bezogen hat, nicht ahnend, dass – wie sich bei näherem Studium des Veranstaltungsprogramms ergibt – sich dieser Titel auf ökologische Risiken bezogen hat.

In Nachvollziehung und Übernahme dieser Argumentation des Erstsenates sieht daher der Berufungssenat – insbesondere im Lichte der weiteren Verfehlungen des Beschuldigten – keinen Anlass, von diesen Feststellungen abzuweichen mit einer Ausnahme: Nach Meinung des Berufungssenates hat der Beschuldigte nicht nur bedingt vorsätzlich, sondern absichtlich gehandelt. Er plante für sich – so aus seinem Verhalten zu erschließen – eine Steuerersparnis, wobei er die solcherart ersparten Geldmittel für seine privaten Zwecke zu verwenden gedachte, was auch geschehen ist.

In Anbetracht der schon berufsbedingt erforderlichen hohen Gedächtnisleistung des Beschuldigten ist davon auszugehen, dass er bei Sammlung der Belege wusste, dass er an der Veranstaltung nicht teilgenommen hatte, und dennoch die Entscheidung getroffen hat, derartige fiktive Aufwendung als Betriebsausgabe mit dem Plan, Einkommensteuer im Höchstmaß zu verkürzen, geltend zu machen.

Symposium in ST vom 22. bis 24. Mai 1997 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1997 g):

Der Beschuldigte an Reisekosten für drei Tage Tagesdiäten zu je S 360,-- und entsprechendes Km-Geld in seinem Rechenwerk für 1997 geltend gemacht.

Anlässlich der Betriebsprüfung hatte er seien Anspruch zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen. Zu diesem Zwecke legte er eine entsprechende Teilnahmebestätigung des Veranstalters vor (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1997).

Erhebungen der Betriebsprüferin bei seinem Arbeitgeber ergaben jedoch, dass Dr. K am Donnerstag, den 22. Mai 1997 bis 13.00 Uhr und zusätzlich in der Nacht, sowie am Freitag, den 23. Mai 1997 bis 16.20 Uhr im Krankenhaus St. Fr in GR Dienst verrichtete (Arbeitsbogen BP).

Auch wies – in Übereinstimmung mit der Auskunft des Arbeitgebers – die vorgelegte, in Modulen aufgebaute Teilnahmebestätigung des Veranstalters lediglich nach, dass der Beschuldigte am 23. Mai 1997 nachmittags das Veranstaltungsmodul „Mammakarzinom“ und am 24. Mai 1997 vormittags und nachmittags die Veranstaltungsmodule „Prä- und Perinatale Medizin“, „Adipositas“ und „Arzt – Patient – Psychotherapeut“ besucht hat.

Die Schlussfolgerung des Erstsenates, dass Dr. K am 22. Mai 1997 und am 23. Mai 1997 vormittags an dieser Veranstaltung gar nicht teilgenommen hat, sondern vielmehr bedingt vorsätzlich die diesbezüglichen Aufwendungen von S 540,-- an Tagesgebühren und S 892,40 an Km-Geld zu Unrecht gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht hat, wird vom Berufungswerber nicht bestritten.

In Nachvollziehung und Übernahme dieser Argumentation des Erstsenates sieht der Berufungssenat – insbesondere im Lichte der weiteren Verfehlungen des Beschuldigten – keinen Anlass, von diesen Feststellungen abzuweichen mit einer Ausnahme: Nach Meinung des Berufungssenates hat der Beschuldigte nicht nur bedingt vorsätzlich, sondern absichtlich gehandelt. Er plante für sich – so aus seinem Verhalten zu erschließen – eine Steuerersparnis, wobei er die solcherart ersparten Geldmittel für seine privaten Zwecke zu verwenden gedachte, was auch geschehen ist.

In Anbetracht der schon berufsbedingt erforderlichen hohen Gedächtnisleistung des Beschuldigten ist davon auszugehen, dass er bei Sammlung der Belege wusste, dass er an der Veranstaltung teilweise nicht teilgenommen hatte, und dennoch die Entscheidung getroffen hat, derartige fiktive Aufwendung als Betriebsausgabe mit dem Plan, Einkommensteuer im Höchstmaß zu verkürzen, geltend zu machen.

Tagung „Mammachirurgie“ in L am 26. Mai 1997 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1997 e):

Der Beschuldigte hatte an Reisekosten Km-Geld in Höhe von S 598,-- und an Tagesgebühr S 150,-- in seinem Rechenwerk für 1997 geltend gemacht. Weder im Rahmen der Betriebsprüfung, noch im folgenden Finanzstrafverfahren konnte Dr. K trotz entsprechender Vorhaltungen irgendwelche Beweismittel wie Urkunden (z.B. Teilnahmebestätigung – auch allenfalls nachträglich beigeschaffte, Mitschrift, Parkbelege, Tankzettel etc.), Zeugen etc. zum Beweis dafür beibringen, dass er an dieser Veranstaltung tatsächlich teilgenommen hätte.

Als Reaktion auf den Bedenkenvorhalt vom 24. Oktober 2000 erklärte Dr. K, lediglich keine Teilnahmebestätigung bekommen zu haben (Arbeitsbogen BP).

In der Folge wurde ihm aber von der Betriebsprüferin und vom Spruchsenat entgegengehalten, dass er ja zum Zeitpunkt der Tagung in L nach seinem eigenen Vorbringen – siehe unten – schon an der Ärztewoche in G teilgenommen hatte.

Die Schlussfolgerung des Erstsenates, dass Dr. K an dieser Veranstaltung gar nicht teilgenommen hat, sondern vielmehr bedingt vorsätzlich die gegenständlichen Aufwendungen

zu Unrecht gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht hat, wird vom Berufungswerber nicht bestritten. In Nachvollziehung und Übernahme dieser Argumentation sieht daher der Berufungssenat – insbesondere im Lichte der weiteren Verfehlungen des Beschuldigten – keinen Anlass, von diesen Feststellungen abzuweichen mit einer Ausnahme: Nach Meinung des Berufungssenates hat der Beschuldigte nicht nur bedingt vorsätzlich, sondern absichtlich gehandelt. Er plante für sich – so aus seinem Verhalten zu erschließen – eine Steuerersparnis, wobei er die solcherart ersparten Geldmittel für seine privaten Zwecke zu verwenden gedachte, was auch geschehen ist.

In Anbetracht der schon berufsbedingt erforderlichen hohen Gedächtnisleistung des Beschuldigten ist davon auszugehen, dass er bei Sammlung der Belege wusste, dass er an der Veranstaltung nicht teilgenommen hatte, und dennoch die Entscheidung getroffen hat, derartige fiktive Aufwendung als Betriebsausgabe mit dem Plan, Einkommensteuer im Höchstmaß zu verkürzen, geltend zu machen.

Ärztwoche in G vom 25. bis 31. Mai 1997 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1997 f):

Der Beschuldigte behauptete an dieser Veranstaltung zur Gänze teilgenommen zu haben und machte in diesem Zusammenhang als Betriebsausgaben geltend Flugkosten, Taxikosten, Landegebühren, Hotelkosten, pauschale Diätsätze für fünf Tage sowie das Km-Geld für die Fahrt vom Wohnort zum Flughafen und retour.

Vom Arbeitgeber war er für den 26. bis 30. Mai 1997 (Montag bis Freitag) für Fortbildungszwecke dienstfrei gestellt worden (Arbeitsbogen BP).

Anlässlich der Betriebsprüfung hatte er seinen Anspruch zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen. Zu diesem Zwecke legte er vor eine Hotelreservierung durch das Reisebüro, die Zahlungsbestätigung des Hotels, eine Teilnahmebestätigung sowie einen Zahlungsbeleg des Flughafen R vor (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1997).

Die aufmerksame Betriebsprüferin stellte jedoch fest, dass laut Zahlungsbestätigung und Flughafenbeleg Anreisetag der 25. Mai 1997, Abreisetag aber bereits der 28. Mai 1997 gewesen ist, die Reise offensichtlich also nur vier Tage gedauert hatte, weshalb er eine Tagesdiät nicht anerkannte.

Auch war der Buchungsbestätigung und der Hotelrechnung zu entnehmen, dass die geltend gemachten Aufwendungen auch die Kosten für Frühstück und Nächtigung betreffend die mitgereiste Familie enthalten hatte, weshalb sie im Schätzungswege einen Anteil von S 3.000,-- als tatsächlich privat veranlasst ausgeschieden hat.

In der Rechnung des Flughafens war für die Prüferin mit freiem Auge ersichtlich, dass diese offenkundig plump dadurch verfälscht worden war, dass bei den Rubriken „Diritto di approdo“ vor die originäre Ziffernfolge „13690“ und „TOTALE“ vor der originären Ziffernfolge „46035“ jeweils eine „1“ hinzugeschrieben worden war, weshalb er den geltend gemachten diesbezüglichen Aufwand um umgerechnet S 1.271,45 reduzierte.

Aus der modulhaft aufgebauten Teilnahmebestätigung der Veranstalter für ein sportmedizinisches Seminar in G ist ersichtlich, dass Dr. K jeweils am Montag, den 26. Mai 1997, und am Dienstag, den 27. Mai 1997 in der Zeit von 08.15 Uhr bis 10.15 Uhr am Modul „Theorie“ sowie in der Zeit von 10.15 Uhr bis 11.15 Uhr am Modul „Theorie/Praxisseminar“ teilgenommen hat (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1997).

In der Verhandlung vor dem Spruchsenat am 20. September 2002 behauptete der Beschuldigte – offenkundig entgegen der Aktenlage –, aus der Teilnahmebestätigung ergebe sich, dass er an diesen Modulen zusätzlich zu einem normalen Acht-Stunden-Tag teilgenommen habe. Er habe beim Beleg des Flughafens nichts hinzugeschrieben, für die Landung am Flughafen bezahle man zwischen S 600,-- und S 700,-- zuzüglich S 300,-- Parkgebühr pro Nacht, möglicherweise wäre er „bedackelt“ worden; für die Herausrechnung des Kostenanteiles für die mitreisende Ehefrau wäre er zu blöde gewesen (Finanzstrafakt Bl. 51 f.).

Eine Untersuchung der zum Ausfüllen des Rechnungsformulares des Flughafens R verwendeten Kugelschreibtinte durch die Sachverständige Mag. Dr. Friederike Blümelhuber ergab die Verwendung nur einer einzigen, chemisch völlig identen schwarzen Kugelschreibtinte, weshalb die nachträgliche Manipulation des Beleges mit einem anderen Kugelschreiber ausscheidet (Finanzstrafakt Bl. 102).

Laut den ergänzenden Erhebungen der Guardia di Finanza bzw. der Österreichischen Botschaft in Italien in Verbindung mit einer Auskunft der Austria Control in Wien war jedoch festzustellen, dass entgegen der Behauptung des Beschuldigten 1997 die Gebühren für Privatflugzeuge in R im gegenständlichen Fall nur einen Bruchteil der angeblichen Beträge ausgemacht haben: So betrug das Landerecht international Lit. 6.845 (pro Flugzeugtonne) = € 3,54 = S 48,71, das Abflugrecht international insgesamt Lit. 6.845 = € 3,54 = S 48,71, die Abstellgebühr pro Stunde Lit. 260 = € 0,14 = S 1,92 und die Lärmabgabe Lit. 1.370 = € 0,71 = S 9,76 (Finanzstrafakt Bl. 63 bis 72, 152 f.).

Im Kassabuch des Flughafens war eine Einzahlung von Lit 46.035 eingetragen (Finanzstrafakt Bl. 168).

Der vom Beschuldigten als Beweismittel verwendete Quittungsbeleg des Flughafens war plump durch eine der italienischen Sprache offenbar nicht kundige Person verfälscht worden, weil diese nicht verstanden hatte, dass der Betrag in der Rubrik „TOTALE“ mit „146035“ mit dem Betrag in der Rubrik „per la somma di L.“ „46035“ übereinstimmen hätte müssen (Finanzstrafakt Bl. 152 f, 156).

Anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat am 12. September 2003 beharrte Dr. K darauf, dass er Lit 146.035 am Flughafen R bezahlt habe. Er könne sich den Unterschied zwischen den Rubriken auf dem gegenständlichen Beleg nicht erklären, weil er kein Italienisch verstehe. Er bezahle das ja nicht selbst, sondern schicke jemanden, der „dabei ist“ [gemeint offenbar: eine Person, die mitgeflogen sei], um die Landegebühr zu bezahlen. Wenn seine Familie dabei sei, bezahle er selbst die Gebühr (Finanzstrafakt Bl. 179 f).

Der Aspekt, dass die gegenständliche Reise des Beschuldigten in einkommensteuerlicher Hinsicht infolge des Umstandes, dass er laut Beweislage sich lediglich an zwei Tagen jeweils drei Stunden mit Sportmedizin in Theorie und Praxis beschäftigt hat und irgendwann während seines Aufenthaltes in G das vierstündige Seminar „Amputationsgefährdete Extremität“ besucht hat (weitere wenngleich auch nur entfernt medizinische Betätigungen bzw. Studien des Beschuldigten anlässlich der Reise sind der Aktenlage nicht zu entnehmen), wahrscheinlich als überwiegend privat veranlasster Familienausflug zu bewerten gewesen wäre, wurde weder von der Abgabenbehörde, noch von der Finanzstrafbehörde erster Instanz aufgegriffen. Infolge des mangels Berufung des Amtsbeauftragten bestehenden Verböserungsverbotes nach § 161 Abs.3 FinStrG ist es dem Berufungssenat verwehrt, diesen Sachverhalt nunmehr nachträglich noch aufzugreifen.

Nach den Feststellungen des Spruchsenates habe Dr. K bedingt vorsätzlich eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von S 2.382,-- für 1997 bewirkt, weil er eine längere Anwesenheit in G behauptete als tatsächlich, Privatanteile für die mitreisende Familie nicht ausgeschieden hat, sowie die Abrechnung des Flughafens in R um Lit 100.000 verfälschte.

In seiner Berufung verweist der Beschuldigte auf den Umstand, dass gutachtlich festgestellt wurde, dass beim Ausfüllen des Flughafenformulars nur ein Kugelschreiber verwendet worden sei. Da Dr. K aber bei der Ausstellung der Rechnung nicht persönlich anwesend gewesen sei, könne er sich den Kugelschreiber des italienischen Beamten auch nicht für eine Belegfälschung ausgeliehen haben.

In der Berufungsverhandlung beharrte Dr. K darauf, dass er den am Flughafenbeleg ausgewiesenen Betrag bezahlt habe. Der Beleg wäre schon geschrieben gewesen, als er zur

Bezahlung erschienen sei. Mit S 300,-- könne man in R nicht landen. Offenbar habe sich die Differenz der Flughafenbeamte „unter den Nagel gerissen.“

Für den Berufungssenat ist in diesem Zusammenhang auch bedeutsam, dass nicht nur der gegenständliche Zahlungsbeleg des Flughafens auf die beschriebene Weise verfälscht worden ist, sondern auch die vom Beschuldigten in Folge ebenfalls als Beweismittel verwendeten Formulare des Flughafens vom 10. Juni 1998 (siehe unten); diese Belege wurden aber von einem anderen Organwalter der Flughafenbehörde unterfertigt (Finanzstrafakt Bl. 157 f). Solcherart müssten das Betrügen von Piloten und das Belegfälschen also gleichsam schon bandenmäßig organisiert sein, indem mehrere Bedienstete zu Unrecht Beträge von getäuschten Kunden des Flughafens einholen und zur Tarnung darüber mit weiteren Zahlen ergänzte Belege ausstellen.

Dabei bliebe aber – diesen italienischen Beamten vernunftorientiertes Verhalten unterstellt – noch immer eine Frage ungeklärt: Warum sollten diese Personen das Risiko eingehen und die Zahlungsbelege derart plump fälschen, dass die – in sich unlogischen – Ergänzungen bei genauer Betrachtung offenbar unbedingt auffallen mussten? Warum haben die Fälscher nicht die Formulare einfach so ausgefüllt, dass die Bestätigungen in sich widerspruchfrei gewesen sind? Die sich für den Berufungssenat erschließende Antwort ist die, dass eben der Fälscher der Belege den Text der in italienischer Sprache gehaltenen Formulare nicht verstanden hat. Dies trifft zwar nicht auf die Flughafenbeamten, aber auf den die Formulare zu seinen Gunsten verwendenden Beschuldigten zu: Er – siehe seine eigenen Angaben – versteht kein Italienisch.

Auch das Argument des angeblichen Nichtanwesenendsein bei der Belegausstellung klärt sich im Lichte des eigenen Vorbringens des Beschuldigten: So hat er vor dem Spruchsenat – siehe oben – angegeben, bei Flügen mit seiner Familie (wie im gegenständlichen Fall) die Flughafengebühr selbst zu bezahlen. Er ist also derjenige, der – offenbar im Flughafenbüro – bei Bezahlung der Forderung die entsprechende Rechnung ausgehändigt erhält.

In Abwägung dieser Argumente steht es daher für den Berufungssenat fest, dass Dr. K., nachdem er einen ordnungsgemäßen Beleg vom diesbezüglichen Organwalter im Flughafenbüro ausgehändigt erhalten hat, den von dieser Person für das Ausfüllen des Formulares verwendeten Kugelschreiber, möglicherweise unter irgendeinem Vorwand, an sich gebracht hat und mit diesem in den genannten Rubriken vor die korrekte Zahl noch jeweils eine „1“ hinzugeschrieben hat. Dies mit dem Tatplan, die verfälschte Urkunde in späterer Folge zur Erzielung einer Einkommensteuerverkürzung im Höchstmaß zu verwenden.

Der Berufungssenat sieht daher keine Veranlassung, von den Feststellungen des Erstsenates abzuweichen mit folgender Ausnahme: Hinsichtlich der sich aus der Belegmanipulation ergebenden Einkommensteuerhinterziehung hat Dr. K absichtlich gehandelt. Durch diese und weitere Manipulationen plante er für sich – so aus seinem Verhalten zu erschließen – eine Steuerersparnis, wobei er die solcherart ersparten Geldmittel für seine privaten Zwecke zu verwenden gedachte, was auch geschehen ist.

Reise zu einer Videothek nach W im Mai 1997 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1997 i):

Der Beschuldigte hatte an KM-Geld S 2.254,-- und eine Tagesdiät von S 360,-- in seinem Rechenwerk für 1997 geltend gemacht, weil er sich im Mai 1997 in W in einer Videothek ein ärztliches Video besorgt habe. Der Betriebsprüferin wies Dr. K lediglich eine Bestellkarte für diese Videothek vor. Weder im Rahmen der Betriebsprüfung, noch im folgenden Finanzstrafverfahren konnte Dr. K trotz entsprechender Vorhaltungen irgendwelche Beweismittel wie Urkunden (z.B. Quittungsbeleg für eine erfolgte Ausleihung, Parkbelege, Tankzettel etc.), Zeugen etc. zum Beweis dafür beibringen, dass er zur Besorgung eines ärztlichen Videos aus beruflich veranlassten Gründen tatsächlich nach W und zurück gefahren wäre.

Laut Auskunft des Krankenhauses St. Fr. in GR war der Beschuldigte im Mai 1997 weder vom Dienst freigestellt noch beurlaubt (Arbeitsbogen BP).

Laut Behauptung des Beschuldigten vor dem Spruchsenat am 20. September 2002 sei er einmal nach W in eine Videothek gefahren, um sich die genauen Schritte einer Operation für den nächsten Tag vor Augen zu führen (Finanzstrafakt Bl. 52).

Die Schlussfolgerung des Erstsenates, dass Dr. K eine derartige Reise gar nicht unternommen hat, sondern vielmehr bedingt vorsätzlich die gegenständlichen Aufwendungen zu Unrecht gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht hat, wodurch er für 1997 Einkommensteuer in Höhe von S 1.307,-- verkürzt hat, wird vom Berufungswerber nicht bestritten.

Da Dr. K andernorts sehr wohl entsprechende Belege gesammelt hat und mit dem Ziel einer Steuerhinterziehung im Höchstausmaß sogar mehrfach Belege zum späteren Nachweis angeblich höherer Betriebsausgaben *unmittelbar* nach Erhalt vom Veranstalter manipuliert hat, ist der Schluss zulässig, dass er im Falle einer Reise nach W zur Ausleihung eines derartigen Videos keineswegs aus irgendeinem Grund auf die Beischaffung eines Quittungsbeleges einfach vergessen hätte. Hat also der sogar erhebliche kriminelle Energie zum Erhalt der Belege für einen Betriebsausgabenabzug aufwendende Beschuldigte solche

Belege für seine Reise zur Videoausleihe nicht in seinen Händen, wird das einen guten Grund gehabt haben – nämlich den, dass er diese Reise gar nicht unternommen hat.

In Nachvollziehung und Übernahme der ausführlichen, wenngleich etwas pointiert formulierten Beweiswürdigung des Erstsenates sieht daher der Berufungssenat – insbesondere im Lichte der weiteren Verfehlungen des Beschuldigten – keinen Anlass, von dessen Feststellungen abzuweichen.

Europäischer Kongress in H vom 8. bis 12. Juni 1997 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1997 k):

Der Beschuldigte hat für die von Sonntag bis Donnerstag dauernde Veranstaltung an Reisekosten für fünf Tage Tagesdiäten zu je S 486,--, für vier Nächte pauschale Nächtigungskosten, entsprechendes Km-Geld sowie Kongressgebühren, Kosten für U-Bahn und Taxi in seinem Rechenwerk für 1997 geltend gemacht.

Anlässlich der Betriebsprüfung hatte er seien Anspruch zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen. Zu diesem Zwecke legte er vorerst lediglich einen Beleg über die Bezahlung der Teilnahmegebühr in Höhe von DM 450,-- mittels Diners-Kreditkarte am Dienstag, den 10. Juni 1997, um 10.07 Uhr vor (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1997).

Erhebungen der Betriebsprüferin beim Arbeitgeber des Beschuldigten ergaben, dass Dr. K am Montag, den 9. Juni 1997 bis 14.30 Uhr und am Mittwoch, den 11. Juni 1997 ebenfalls bis 14.30 Uhr Dienst Uhr im Krankenhaus St. Fr in GR verrichtete. Lediglich für Dienstag, den 10. Juni 1997, war der Beschuldigte zwecks Besuches der Veranstaltung dienstfrei gestellt (Arbeitsbogen BP).

Die Betriebsprüferin ging daher davon aus, dass Dr. K tatsächlich auch nur am 10. Juni 1997 auf dem Kongress anwesend gewesen ist, weshalb sie die geltend gemachten Aufwendungen um drei Tagesgebühren und drei Nächtigungsgebühren kürzte.

In der Verhandlung vor dem Spruchsenat reichte der Beschuldigte eine Anmeldebestätigung des Veranstalters vom 11. Juni 1997 nach, in welcher die obgenannte Zahlung der Teilnahmegebühr am 10. Juni 1997 ausgewiesen war (Finanzstrafakt Bl. 58).

Im Zweifel zu Gunsten für den Beschuldigten ging daher der Erstsenat davon aus, dass Dr. K auch am 11. Juni 1997 noch auf dem Kongress gewesen sei. Am 8. und am 9., sowie am 12. Juni 1997 habe er aber nicht teilgenommen, weshalb er bedingt vorsätzlich die diesbezüglichen Aufwendungen zu Unrecht gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht habe.

Anzumerken ist, dass eine Anmeldebestätigung wie im gegenständlichen Fall also offenbar bestätigt, dass sich jemand für die Teilnahme an einem Kongress angemeldet hat. Eine Anmeldebestätigung ist keine Teilnahmebestätigung. Weshalb die gegenständliche Anmeldebestätigung vom 11. Juni 1997 datiert ist, kann vielfältige, auch technische Ursachen haben. Auch könnte ein Kollege des Beschuldigten diesen Beleg an diesem Tage in Empfang genommen haben. Faktum ist, dass der Beschuldigte am 11. Juni 1997 laut Auskunft des Arbeitgebers in GR Dienst versehen hat.

Hätte sich Dr. K noch am 12. Juni 1997 in H aufgehalten, hätte er offenbar unmittelbar zum nächsten Kongress in I am 13. und 14. Juni 1997 weiterreisen müssen (vgl. Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1997).

Dem Berufungssenat ist aber insoweit die diesbezügliche Würdigung des Erstsenates zugunsten des Beschuldigten überbunden.

Die Schlussfolgerung des Erstsenates, dass Dr. K an dieser Veranstaltung nur am 10. und 11. Juni 1997 nicht teilgenommen hat und bedingt vorsätzlich zwei Tagesdiäten zu S 486,-- und zwei Nächtigungspauschale zu S 384,-- zu Unrecht gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht hat, wodurch er für 1997 Einkommensteuer in Höhe von S 870,-- verkürzt hat, wird vom Berufungswerber nicht bestritten.

Da Dr. K andernorts sehr wohl entsprechende Belege gesammelt hat und mit dem Ziel einer Steuerhinterziehung im Höchstmaß sogar mehrfach Belege zum späteren Nachweis angeblich höherer Betriebsausgaben *unmittelbar* nach Erhalt vom Veranstalter manipuliert hat, ist der Schluss zulässig, dass er im Falle seiner (vollständigen) Teilnahme an der Fortbildungsveranstaltung keineswegs aus irgendeinem Grund auf die Beischaffung derartiger Beweismittel (auch für die restlichen Tage) einfach vergessen hat. Auch entspricht es nach dem Wissen des Berufungssenates der diesbezüglichen Veranstaltungskultur, dass den Teilnehmern an ärztlichen Kongressen und Tagungen die von diesen aus mehrfachen Gründen benötigten Bestätigungen über Teilnahme und Bezahlung des erforderlichen Entgeltes zur Verfügung gestellt werden. Hat also der sogar erhebliche kriminelle Energie zum Erhalt der Belege für einen Betriebsausgabenabzug aufwendende Beschuldigte solche Belege für bestimmte Veranstaltungen (Veranstaltungsteile) später nach Erstellung seines steuerlichen Rechenwerkes nicht in Händen gehalten, wird das einen guten Grund gehabt haben – nämlich den, dass es nichts zu bestätigen gab.

In Nachvollziehung und Übernahme der Argumentation des Spruchsenates sieht daher der Berufungssenat – insbesondere im Lichte der weiteren Verfehlungen des Beschuldigten – keinen Anlass, von dessen Feststellungen abzuweichen.

Kongress in GM am 27. und 28. Juni 1997 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1997 j):

Der Beschuldigte hatte an KM-Geld S 480,20 und Tagesdiäten S 510,-- in seinem Rechenwerk für 1997 geltend gemacht. Der Betriebsprüferin wies Dr. K ein nicht ausgefülltes (und offenkundig auch nicht abgesendetes) Anmeldeformular vor (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1997). Weder im Rahmen der Betriebspflege, noch im folgenden Finanzstrafverfahren konnte Dr. K trotz entsprechender Vorhaltungen irgendwelche Beweismittel wie Urkunden (z.B. Teilnahmebestätigung – auch allenfalls nachträglich beigeschaffte, Mitschrift, Parkbelege, Tankzettel etc.), Zeugen etc. zum Beweis dafür beibringen, dass er an dieser Veranstaltung tatsächlich teilgenommen hätte.

Laut Auskunft des Krankenhauses St. Fr. in GR war der Beschuldigte am 27. Juni 1997 weder vom Dienst freigestellt noch beurlaubt.

Laut dem Anmeldeformular hätte der Beschuldigte für jede Teilnahme an den modularartig aufgebauten Seminaren auf diesem Kongress entsprechende Beiträge bezahlen müssen. Eine entsprechende Ausgabe wurde jedoch nicht geltend gemacht und auch nicht behauptet (Arbeitsbogen BP Abschnitt 1997).

Die Schlussfolgerung des Erstsenates, dass Dr. K an dieser Veranstaltung gar nicht teilgenommen hat, sondern vielmehr bedingt vorsätzlich die gegenständlichen Aufwendungen zu Unrecht gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht hat, wodurch er für 1997 Einkommensteuer in Höhe von S 495,-- verkürzt hat, wird vom Berufungswerber nicht bestritten.

Da Dr. K andernorts sehr wohl entsprechende Belege gesammelt hat und mit dem Ziel einer Steuerhinterziehung im Höchstausmaß sogar mehrfach Belege zum späteren Nachweis angeblich höherer Betriebsausgaben *unmittelbar* nach Erhalt vom Veranstalter manipuliert hat, ist der Schluss zulässig, dass er im Falle seiner Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen keineswegs aus irgendeinem Grund auf die Beischaffung derartiger Beweismittel einfach vergessen hat. Auch entspricht es nach dem Wissen des Berufungssenates der diesbezüglichen Veranstaltungskultur, dass den Teilnehmern an ärztlichen Kongressen und Tagungen die von diesen aus mehrfachen Gründen benötigten Bestätigungen über Teilnahme und Bezahlung des erforderlichen Entgeltes zur Verfügung gestellt werden. Hat also der sogar

erhebliche kriminelle Energie zum Erhalt der Belege für einen Betriebsausgabenabzug aufwendende Beschuldigte solche Belege für bestimmte Veranstaltungen später nach Erstellung seines steuerlichen Rechenwerkes nicht in Händen gehalten, wird das einen guten Grund gehabt haben – nämlich den, dass es nichts zu bestätigen gab.

In Nachvollziehung und Übernahme der Argumentation des Spruchsenates sieht daher der Berufungssenat – insbesondere im Lichte der weiteren Verfehlungen des Beschuldigten – keinen Anlass, von dessen Feststellungen abzuweichen.

Kongress „Computer Integrated Surgery“ in L am 1. September 1997 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1997 m):

Der Beschuldigte hatte an KM-Geld S 637,-- und eine Tagesdiät von S 180,-- in seinem Rechenwerk für 1997 geltend gemacht. Weder im Rahmen der Betriebsprüfung, noch im folgenden Finanzstrafverfahren konnte Dr. K trotz entsprechender Vorhaltungen irgendwelche Beweismittel wie Urkunden (z.B. Teilnahmebestätigung – auch allenfalls nachträglich beigeschaffte, Mitschrift, Parkbelege, Tankzettel etc.), Zeugen etc. zum Beweis dafür beibringen, dass er an dieser Veranstaltung tatsächlich teilgenommen hätte.

Die Schlussfolgerung des Erstsenates, dass Dr. K an dieser Veranstaltung gar nicht teilgenommen hat, sondern vielmehr bedingt vorsätzlich die gegenständlichen Aufwendungen zu Unrecht gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht hat, wodurch er für 1997 Einkommensteuer in Höhe von S 408,-- verkürzt hat, wird vom Berufungswerber nicht bestritten.

Da Dr. K andernorts sehr wohl entsprechende Belege gesammelt hat und mit dem Ziel einer Steuerhinterziehung im Höchstmaß sogar mehrfach Belege zum späteren Nachweis angeblich höherer Betriebsausgaben *unmittelbar* nach Erhalt vom Veranstalter manipuliert hat, ist der Schluss zulässig, dass er im Falle seiner Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen keineswegs aus irgendeinem Grund auf die Beischaffung derartiger Beweismittel einfach vergessen hat. Auch entspricht es nach dem Wissen des Berufungssenates der diesbezüglichen Veranstaltungskultur, dass den Teilnehmern an ärztlichen Kongressen und Tagungen die von diesen aus mehrfachen Gründen benötigten Bestätigungen über Teilnahme und Bezahlung des erforderlichen Entgeltes zur Verfügung gestellt werden. Hat also der sogar erhebliche kriminelle Energie zum Erhalt der Belege für einen Betriebsausgabenabzug aufwendende Beschuldigte solche Belege für bestimmte Veranstaltungen später nach Erstellung seines steuerlichen Rechenwerkes nicht in Händen gehalten, wird das einen guten Grund gehabt haben – nämlich den, dass es nichts zu bestätigen gab.

In Nachvollziehung und Übernahme der Argumentation des Spruchsenates sieht daher der Berufungssenat – insbesondere im Lichte der weiteren Verfehlungen des Beschuldigten – keinen Anlass, von dessen Feststellungen abzuweichen.

European Congress of Trauma in AT vom 1. bis 4. Oktober 1997 (NS

Schlussbesprechung Pkt. 1 1997 n):

Dem Beschuldigten wurde vom Erstsenat vorgeworfen, er habe bedingt vorsätzlich auch die anteiligen Kosten für seine Familienmitglieder, welche in ursprünglich auf seiner Reise nach AT begleiten sollten, an der Reiseversicherung in Höhe von S 400, -- gegenüber dem Finanzamt als Betriebsausgabe geltend gemacht.

Die Namen der Familienmitglieder, für welche der Versicherungsschutz geltend sollte, waren offen auf dem diesbezüglichen Zahlungsbeleg ausgewiesen (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1997).

Nach Ansicht des Spruchsenates habe Dr. K deshalb bedingt vorsätzlich gehandelt, weil er selbst die Unterlagen dem Steuerberater übergeben hat und die Gesamtsumme von seinem Konto abgebucht worden wäre (Finanzstrafakt Bl. 246).

Zum Unterschied von den zahlreichen Fakten, welche sich auf Ereignisse beziehen, von welchen der Beschuldigte wusste, dass sie nicht oder nicht auf diese Weise stattgefunden hatten (also Aufwendungen, von welchen er gegenüber dem Fiskus behauptet hatte, sie getätigt zu haben, weil er angeblich an bestimmten Veranstaltungen zu genannten Zeiten teilgenommen hätte), hat er diese Zahlung tatsächlich getätigt.

Zum Unterschied von anderen Aufwendungen für die Familie im Zusammenhang mit Reisekosten, deren Nichtausscheiden dem Beschuldigten vorgeworfen wurde, hat aber hier tatsächlich die Familie nicht an der Reise teilgenommen.

Im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten wird hinsichtlich des gegenständlichen Privatanteiles im Form eines verlorenen Aufwandes für einen nicht in Anspruch genommenen Versicherungsschutz für seine Familie angenommen, dass Dr. K bei Übergabe der Belege an den Steuerberater sich nicht mehr an dieses Vorkommnis erinnert hat und – im Bewusstsein, dass seine Familie an der Reise nicht teilgenommen hat und daher auch kein Privatanteil auszuscheiden wäre – diesem einzelnen Beleg zu wenig Aufmerksamkeit geschenkt hat. Ein solches Versehen hinsichtlich eines Kleinbetrages wäre aber auch bei Anwendung der möglichen, gebotenen und zumutbaren Sorgfalt denkbar, weshalb im Zweifel von einer

entschuldbaren Fehlleistung des Beschuldigten im Sinne des § 9 FinStrG auszugehen und hinsichtlich dieses Faktums das Verfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG einzustellen war.

Seminar „Kinderchirurgie“ in I vom 10. bis 12. Oktober 1997 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1997 p):

Der Beschuldigte hatte an KM-Geld S 6.174,-- und Tagesdiäten für zwei Tage zu je S 360,-- in seinem Rechenwerk für 1997 geltend gemacht. Er behauptete, an dem Seminar am 11. und am 12. Oktober 1997 teilgenommen zu haben.

Der Betriebsprüferin wies Dr. K ein Prospekt von der von Freitag, den 10. Oktober 1997, bis Sonntag, den 12. Oktober 1997, Veranstaltung vor. Demnach fanden in der Zeit von jeweils 09.00 Uhr bis 16.30 Uhr Vorträge im Hörsaal der Frauen- und Kopfklinik in I statt, wobei das Mittagessen in der Klinikkantine mit Essensbons einzunehmen war. Für die Teilnahme war eine Gebühr von S 1.000,-- zu entrichten (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1997).

Weder im Rahmen der Betriebsprüfung, noch im folgenden Finanzstrafverfahren konnte Dr. K trotz entsprechender Vorhaltungen irgendwelche Beweismittel wie Urkunden (z.B. Quittung für die Bezahlung der Teilnahmegebühr, Teilnahmebestätigung – auch allenfalls nachträglich beigeschaffte, Mitschrift, Parkbelege, Tankzettel etc.), Zeugen etc. zum Beweis dafür beibringen, dass er an dieser Veranstaltung tatsächlich teilgenommen hätte.

Laut Auskunft des Krankenhauses St. Fr. in GR war der Beschuldigte am Freitag, den 10. Oktober 1997 weder vom Dienst freigestellt noch beurlaubt.

Laut Prospekt hätte der Beschuldigte für seine Teilnahme an der Veranstaltung also eine Gebühr bezahlen müssen. Eine entsprechende Ausgabe wurde jedoch nicht geltend gemacht und auch nicht behauptet (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1997).

Vielmehr legte Dr. K als Beweismittel anlässlich der Spruchsenatsverhandlung am 20. September 2002 vor eine Rechnung einer Gastwirtschaft in I vor, aus welcher sich ergibt, dass dort offenbar von Gästen des Lokales irgendwann am 11. Oktober 1997 2 Pizzen, 1 Steaksandwich, $\frac{1}{4}$ Liter Apfelsaft gespritzt, 1 Flasche Bier, $\frac{1}{8}$ Soave, 1 Flasche Cola light, sowie ein Glas Mineralwasser konsumiert worden und bezahlt worden sind (Finanzstrafakt Bl. 60).

Mit dem Hinweis auf diesen Beleg bekämpft der Berufungswerber die Feststellung des Erstsenates, wonach Dr. K das Seminar nicht besucht habe, vielmehr bedingt vorsätzlich eine Verkürzung an Einkommensteuer für 1997 in Höhe von S 3.447,-- dadurch bewirkt habe, dass

er zu Unrecht die gegenständlichen Aufwendungen geltend gemacht habe. Der vorgelegte Beleg beweise nämlich, dass sich Dr. K „zu diesem Zeitpunkt“ in I aufgehalten habe.

Betrachtet man den vorgelegten Beleg genauer, ist seine doppelte Perforierung mit einer Lochstanzmaschine zu erkennen. Offenbar wurde die Gasthausquittung am 11. Oktober 1997 in I ausgestellt und von jemandem in einem Ordner abgeheftet und fünf Jahre aufbewahrt, bis sie letztendlich im Jahre 2002 vom Beschuldigten dem Spruchsenat als Beweismittel präsentiert wurde. In der Berufungsverhandlung erklärte der Beschuldigte, er habe die Gasthausrechnung lediglich zufällig wieder aufgefunden.

Die Möglichkeit, dass der Beschuldigte im Verlauf des 11. Oktober 1997 tatsächlich in I gespeist hätte, vielleicht mit seiner Familie, ist nach Ansicht des Berufungssenates mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit nicht auszuschließen.

Geht man also von der These aus, Dr. K wäre mit seiner Familie am Samstag, den 11. Oktober 1997 in I gewesen, habe dort gegessen und dann in weiterer Folge die Gasthausrechnung aufbewahrt, was ergibt sich daraus in Bezug auf die Tatsache, dass er konkrete Belege über die Teilnahme an der Fortbildungsveranstaltung nicht vorweisen konnte?

Die Teilnahme an dem Seminar hätte ihm S 1.000,-- gekostet, bei Bezahlung der Teilnahmegebühr hätte er einen entsprechenden Beleg erhalten, ebenso wäre für ihn eine Teilnahmebestätigung an der für ihn berufsspezifisch relevanten Fortbildungsveranstaltung von beruflichem Interesse gewesen.

Verneint man zu Gunsten des Beschuldigten die These, er habe unter Täuschung des Veranstalters zu dessen finanziellen Nachteil ohne Bezahlung des Teilnahmeentgeltes dennoch unredlicherweise an der Veranstaltung teilgenommen, bliebe lediglich die zu prüfende These, dass Dr. K sich um diese Bestätigungen bzw. Zahlungsbelege nicht gekümmert hätte, was aber seinem sonstigen Verhalten völlig widerspricht:

Erstens hat er ja offensichtlich auch den weit weniger wichtigen Beleg über das Gasthausessen aufbewahrt. Weiters hat er andernorts sehr wohl entsprechende relevante Belege zur Veranstaltung gesammelt, hat er mit dem Ziel einer Steuerhinterziehung im Höchstmaß sogar mehrfach Belege zum späteren Nachweis angeblich höherer Betriebsausgaben *unmittelbar* nach Erhalt vom Veranstalter manipuliert, weshalb der Schluss zulässig ist, dass er im Falle seiner Teilnahme an der Fortbildungsveranstaltung in I keineswegs aus irgendeinem Grund auf die Beischaffung derartiger Beweismittel einfach vergessen hat. Auch entspricht es nach dem Wissen des Berufungssenates der

diesbezüglichen Veranstaltungskultur, dass den Teilnehmern an ärztlichen Kongressen und Tagungen die von diesen aus mehrfachen Gründen benötigten Bestätigungen über Teilnahme und Bezahlung des erforderlichen Entgeltes zur Verfügung gestellt werden. Hat also der sogar erhebliche kriminelle Energie zum Erhalt der Belege für einen Betriebsausgabenabzug aufwendende Beschuldigte solche Belege im gegenständlichen Fall später nach Erstellung seines steuerlichen Rechenwerkes nicht in Händen gehalten, wird das einen guten Grund gehabt haben – nämlich den, dass es nichts zu bestätigen gab, weil eben der Beschuldigte an der Veranstaltung nicht teilgenommen hat.

In Nachvollziehung und Übernahme der Argumentation des Spruchsenates sieht daher der Berufungssenat – insbesondere im Lichte der weiteren Verfehlungen des Beschuldigten – keinen Anlass, von dessen Feststellungen abzuweichen.

Kongress „Gastrointest.“ in KA vom 17. bis 19. Oktober 1997 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1997 q):

Der Beschuldigte hatte die Kosten bezüglich des von ihm benützten Flugzeuges in Höhe von S 10.650,--, Landegebühren für vier Personen in Höhe von umgerechnet S 860,16, Kosten des Hotelaufenthaltes in KA vom 17. bis 18. Oktober 1997 und in KR vom 18. bis 19. Oktober 1997 in Höhe von umgerechnet S 3.882,76, Kosten für ein Leihauto in Höhe von umgerechnet S 2.369,14, pauschale Tagesgebühren für drei Tage zu je S 450,-- und Km-Geld für die Fahrten Wohnort – Flughafen in Höhe von S 303,80 in seinem Rechenwerk für 1997 geltend gemacht. Der Betriebsprüferin wies Dr. K die diesbezüglichen Abrechnungen des Fliegerclubs und der Hotele, sowie auch eine entsprechende Teilnahmebestätigung vor (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1997).

Die Betriebsprüferin beabsichtigte zuerst, in Hinblick auf die Mitreise der Ehegattin und der beiden Kinder (der Beschuldigte selbst hatte behauptet, ein unbekannt bleiben wollender Kollege wäre mitgeflogen) die Aufwendungen zur Gänze nicht anzuerkennen, verweigerte dann aber letztlich lediglich die Anerkennung der gesamten Kosten für das Leihauto und für die Nächtigungen in den Hotelbetrieben als privat veranlasst (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1997 q).

Von Seite des Erstsenates wurde der Sachverhalt dahingehend interpretiert, dass damit die durch die Familienangehörigen verursachten Kosten ausgeschieden worden wären. Die Schlussfolgerung des Erstsenates, dass Dr. K durch die Geltendmachung auch der privat veranlassten Aufwendungen in Zusammenhang mit der Fortbildungsveranstaltung bedingt

vorsätzlich für 1997 Einkommensteuer in Höhe von S 3.125,-- verkürzt hat, wird vom Berufungswerber nicht bestritten.

Die Sachverhaltsfeststellung des Erstsenates bedarf jedoch noch einer Präzisierung, weil unter der Annahme einer aus der Sicht des Beschuldigten ausreichend beruflich veranlassten Reise, bei welcher er aber auch die privaten Aufwendungen für seine Familie als Betriebsausgaben erschwindeln wollte, ihm jedenfalls aber auch Kosten für die Nächtigung und für die Fortbewegung im Gastland entstanden wären. Im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten werden in freier Beweiswürdigung noch weitere Aufwendungen in Höhe von S 3.000,-- als zusätzliche Betriebsausgaben akzeptiert, um sämtliche allfällige Unabwägbarkeiten nicht zu Lasten des Dr. K gehen zu lassen.

Der Beschuldigte hat daher in diesem Zusammenhang lediglich eine bedingt vorsätzliche Verkürzung an Einkommensteuer für 1997 in Höhe von S 1.625,-- zu verantworten.

Fortbildungsabende der Ärztekammer in L im Jahre 1997 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1997 s):

Dass der Beschuldigte geschätzte zehnmal von GR nach L zu entsprechenden Fortbildungsveranstaltungen der Ärztekammer gefahren ist, ist unbestritten. Von Seite der Betriebsprüfung wurden die Tagesdiäten für jeweils fünf Stunden aber nicht anerkannt, weil der Beschuldigte über die Dauer der Reisen keine Aufzeichnungen geführt hatte.

Der Spruchsenat unterstellte dem Beschuldigten in diesem Zusammenhang eine bedingt vorsätzliche Vorgangsweise, mit welcher er für 1997 eine Einkommensteuer in Höhe von S 750,-- verkürzt habe.

Der diesbezügliche Einwand des Beschuldigten in seiner Berufung, bereits die Fahrtzeit zwischen L und dem Wohnort des Dr. K betrage zwischen 45 bis 60 Minuten, außerdem dauerten die Vortragsabende regelmäßig länger als zwei Stunden, weshalb der Ansatz von Diäten für jeweils fünf Stunden rechtens gewesen wäre, ist mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendige Sicherheit nicht zu widerlegen.

Auch der Spruchsenat selbst hatte bereits das Finanzstrafverfahren wegen eines – tatsächlich gleichartigen (vgl. die Feststellungen der Betriebsprüfung, NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1997 s und Pkt. 1 1998 I) – Sachverhaltes für 1998 das Verfahren eingestellt.

Das Finanzstrafverfahren ist daher diesbezüglich auch hinsichtlich des Veranlagungsjahres 1997 im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten gemäß §§ 136, 157 FinStrG einzustellen.

„Gastroenterologen-Workshop“ auf Z vom 17. bis 20. April 1998 (NS

Schlussbesprechung Pkt. 1 1998 b):

Für die Teilnahme an der gegenständlichen Veranstaltung auf Z in der Zeit von Freitag, den 17. April 1998 bis Montag, den 20. April 1998 beantragte der Beschuldigte mittels an seinen Steuerberater übergebener eigener Aufstellung an Aufwendungen für den Flug zwischen W und Z S 3.000,--, Km-Geld für die Fahrt zum Flughafen in W und retour in Höhe von S 2.900,80, Parkgebühr S 400,--, Taggeld für vier Tage, sowie Nächtigungspauschale für drei Nächte, was nach einer entsprechenden Korrektur in Bezug auf die Höhe der Auslandsdiäten durch die Steuerberatungskanzlei angebliche Betriebsausgaben in Höhe von S 9.198,80 ergab (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1998).

Da nach Ansicht der Betriebsprüferin der Reiseverlauf sich nach einem sogenannten Mischprogramm gestaltete (lediglich an zwei Tagen wurden für jeweils vier Stunden wissenschaftliche Vorträge angeboten), waren die gesamten Kosten dem privaten Lebensbereich zuzuordnen (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1998 b).

Von Seite des Spruchsenates wurde Dr. K zum Vorwurf gemacht, dass er mit den Reisekosten von S 9.198,80 einen den tatsächlich getätigten Aufwand von S 3.000,-- übersteigenden Betrag geltend gemacht hatte und überdies in seiner Aufstellung bzw. Einkommensteuererklärung verschwiegen hatte, dass der medizinische Teil der Reise lediglich geringfügig gewesen war, weshalb er bedingt vorsätzlich eine Verkürzung an Einkommensteuer für 1998 in Höhe von S 4.598,-- [zu] bewirken [versucht] habe (Finanzstrafakt Bl. 207).

In seiner Berufungsschrift kritisiert der Beschuldigte, der Erstsenat habe ihm vorgeworfen, dass er sich die Lokalität auf Z (eine bekannte Mittelmeerinsel) kostenlos angesehen hätte. Sämtliche Kosten habe aber der Beschuldigte getragen.

Übersehen werde, dass seine Normalarbeitszeit im Krankenhaus in GR von 07.00 Uhr bis 13.00 Uhr gedauert habe. Unter Berücksichtigung einer Vorbereitungszeit hätten auch die Vorträge auf der Reise bis 13.00 Uhr gedauert. Auch wären am Nachmittag häufig Diskussionen über spezielle Themen im kleinen Kreis abgehalten worden, was auch in die Zeit der Fortbildung eingerechnet werden müsse.

Überdies habe seine Ehegattin an der Reise nicht teilgenommen.

Eine Analyse der Aktenlage ergibt, dass tatsächlich kein Hinweis auf eine Teilnahme der Ehegattin vorliegt.

Ebenso mag es dem Beschuldigten im Zweifel zu seinen Gunsten nicht zum Vorwurf gereichen, dass abgabenrechtlich ein Abzug der Aufwendungen aus dem Grund der Mischverwendung unzulässig gewesen ist.

Bedenklich ist aber der Aspekt, dass Dr. K in seiner Information für den Steuerberater den von ihm an das Reisebüro CR bezahlten Betrag von S 3.000,-- als Entgelt allein für die Flugreise darstellt und daneben noch den pauschalen Ersatz des angeblichen Mehraufwandes für Verpflegung und Unterkunft auf der gegenständlichen Reise begehrt, obwohl tatsächlich mit dem Kostenbeitrag von S 3.000,-- durch den Beschuldigten alle seine Reiseaufwendungen (allenfalls mit der Ausnahme betreffend die Anreise zum Flughafen) abgedeckt gewesen sind; der Restbetrag (für Unterkunft und Verpflegung) wurde ihm nämlich von der Firma AA gesponsert (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1998).

Für das Begreifen des Umstandes, dass hinsichtlich einzelner Lebenssachverhalte die Geltendmachung von pauschalen Aufwendungen zusätzlich zu den tatsächlichen Kosten als Betriebsausgabe nicht zulässig sein kann, bedarf es keines steuerlichen Fachwissens. Insoweit ist dem Erstsenat zu folgen, der ihm diesbezüglich einen bedingten Versuch vorwirft.

Dieser bedingte Vorsatz kann sich aber nur auf die zu Unrecht begehrten Tages- und Nächtigungsgelder von S 1.656,-- und S 1.242,-- beziehen, wobei zu Gunsten des Beschuldigten in freier Beweiswürdigung auch noch eine Tagesgebühr von S 360,-- für die Fahrten von und zum Flughafen abgezogen werden.

Der K hat daher hinsichtlich dieses Fakts lediglich eine versuchte Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von S 1.269,-- zu verantworten.

Hinsichtlich des Vorwurfs, der Beschuldigte habe vorsätzlich auch die übrigen Reiseaufwendungen gegenüber der Abgabenbehörde zu Unrecht geltend gemacht, ist aber das Finanzstrafverfahren im Zweifel zugunsten für Dr. K gemäß §§ 136, 157 FinStrG einzustellen.

Vorstellungsgespräch bei E in ZS am 10. Mai 1998 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1998 c):

Der Beschuldigte begehrte in seiner dem Steuerberater übermittelten Reisekostenaufstellung bzw. in seinem steuerlichen Rechenwerk den Aufwand an Reisekosten für ein Vorstellungsgespräch bei E in ZS am Samstag, den 10. Mai 1998, in Höhe von insgesamt S 4.639,40 (beinhaltend Flugkosten, Fahrtspesen und Taggeld). Der 10. Mai 1998 war der Muttertag (Arbeitsbogen AB, Abschnitt 1998).

Ebenso machte er aber nochmals Reisekosten in Höhe von insgesamt S 2.482, -- in Zusammenhang mit einem offenbar weiteren Vorstellungsgespräch bei E am Mittwoch, den 15. September 1998 geltend (Arbeitsbogen AB, Abschnitt 1998).

Die Einsichtnahme in sein Flugbuch (welches übrigens von jedem Zivilluftfahrer zum Nachweis seiner praktischen Betätigung vollständig und wahrheitsgemäß zu führen ist; vgl. dazu auch die Kopien der „Hinweise zur Führung des Flugbuches“ im Arbeitsbogen der Prüferin) durch die Betriebsprüferin wurde vom Beschuldigten verweigert.

Laut einer Abrechnung seines Fliegerklubs hat offenbar der Beschuldigte am 10. Mai 1998 tatsächlich in der Zeit von 08.37 Uhr bis 09.34 Uhr einen Flug nach ZS und in der Zeit von 14.41 Uhr bis 15.37 Uhr einen Rückflug unternommen (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1998).

Der zeugenschaftlich befragte E erinnerte sich an *ein* Vorstellungsgespräch mit Dr. K, welches an einem Feiertag stattgefunden habe; es könnte der Muttertag, der 10. Mai 1998, gewesen sein (Finanzstrafakt Bl. 118). Geht man davon aus, dass es ein Vorstellungsgespräch tatsächlich gegeben hat und zumindest eine der beiden Reisen des Dr. K mit diesem Gespräch in Zusammenhang steht, hat sich der Zeuge hinsichtlich seiner Konkretisierung des Datums wohl geirrt, weil keiner der beiden in Frage kommenden Termine auf einen Feiertag fällt. Sicher ist sich der Zeuge aber wohl hinsichtlich der Tatsache, dass lediglich ein Vorstellungsgespräch stattgefunden hat.

Es verbleibt die Frage, weshalb denn nun tatsächlich der Beschuldigte mit – so der Eindruck des Berufungssenates – großer Emotion auf Dauer den Einblick in sein Flugbuch verweigert hat:

Die Angst, wegen einer allfällig mangelhaften Führung des Flugbuches kritisiert zu werden, kann es wohl nicht sein, weil Dr. K – so seine Ausführungen vor dem Berufungssenat – ja überhaupt die Meinung vertritt, die unvollständige Eintragung in sein Flugbuch wäre ohne weiteres zulässig, ein Flugbuch wäre ja im Prinzip nur dazu da, die Mindestpraxis der Zivilluftfahrer nachzuweisen.

Auch der von ihm vor dem Spruchsenat gebrachte Vergleich mit einem Tagebuch ist wohl nicht zielführend. Die im Flugbuch geforderten Eintragungen (vgl. die Ausführungen des Erstsenates, Finanzstrafakt Bl. 254) sind wohl nicht mit intimen Tagebuchaufzeichnungen zu vergleichen.

Wäre die gegenständlichen Flüge vom 10. Mai 1998 nicht im Flugbuch des Beschuldigten eingetragen gewesen, wäre dies aus steuerlicher Sicht kein Malheur gewesen, weil Dr. K ja – siehe oben – ergänzende Beweismittel zur Verfügung gestanden sind.

Relevant scheint also nicht gewesen zu sein der Umstand, dass etwas nicht eingetragen war, sondern vielmehr dasjenige, was im Flugbuch eingetragen worden ist.

Anlässlich einer Vorbesprechung zur Schlussbesprechung am 19. April 2001 hat die Prüferin handschriftlich zu diesem Faktum im Protokoll vermerkt: „mit geistl. Schwestern v. KH GR lt. Dr. K“ (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1998), was wohl so viel bedeuten soll, als dass der Beschuldigte einräumte, die gegenständlichen Flüge in Begleitung von geistlichen Schwestern aus dem Krankenhaus, in welchem er beschäftigt gewesen ist, unternommen zu haben.

Laut der Ansicht des Spruchsenates hat das Vorstellungsgespräch des Beschuldigten bei E am 15. September 1998 stattgefunden und waren die Flüge des Beschuldigten am Muttertag daher privat veranlasst, weshalb er eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von S 2.320,-- zu bewirken versucht habe.

In seiner Berufung hat der Berufungswerber gegen diese Feststellung des Erstsenates keinen Einwand mehr erhoben.

In Abwägung der obigen Beweisergebnisse folgt der Berufungssenat der erstinstanzlichen Beweiswürdigung.

Ärztetage in G vom 8. bis 10. Juni 1998 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1998 d):

Der Beschuldigte behauptete an dieser Veranstaltung in der Zeit von Montag, den 8. Juni 1998, bis Mittwoch, den 10. Juni 1998, teilgenommen zu haben und machte in diesem Zusammenhang als Betriebsausgaben geltend Flugkosten, Taxikosten, Landegebühren, Hotelkosten, pauschale Diätsätze für drei Tage sowie das Km-Geld für die Fahrt vom Wohnort zum Flughafen und retour in Höhe von insgesamt S 15.643,83.

Gegenüber seinem Arbeitgeber hatte er jedoch für die Zeit vom 5. bis 10. Juni 1998 (Freitag bis Mittwoch) einen Erholungsurlaub angetreten; der folgende Donnerstag, der 11. Juni 1998, war ein Feiertag (Arbeitsbogen BP).

Anlässlich der Betriebsprüfung hatte er seinen Anspruch zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen. Zu diesem Zwecke legte er vor eine Zahlungsbestätigung des Hotels, eine Teilnahmebestätigung, eine Rechnung seines Fliegerklubs, sowie zwei Zahlungsbelege des Flughafen R vor (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1998).

Die aufmerksame Betriebsprüferin stellte jedoch fest, dass laut Rechnung des Fliegerklubs Kosten für einen Flug nach R bereits am 8. Juni 1998 ab 07.26 Uhr angefallen waren, der Beschuldigte aber laut Flughafenbeleg erst am 9. Juni 1998 um 10.43 Uhr in R gelandet war.

Laut Auskunft des Beschuldigten musste er den Flug nach R wegen Schlechtwetter abbrechen. Er ist erst also erst am 9. Juni 1998 um 10.43 Uhr in R gelandet (siehe den Flughafenbeleg Nr. 1345, Original Finanzstrafakt Bl. 109).

Dennoch hat er eine Teilnahmebestätigung (siehe Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1998) des Veranstalters vorgelegt, wonach er an diesem Tag in der Zeit von 08.15 Uhr bis 10.15 Uhr in einem sportmedizinischen Seminar am Modul „Theorie“ und in der Zeit von 10.15 Uhr bis 11.15 Uhr am Modul „Theorie/Praxisseminar“ teilgenommen hätte, was offenkundig – bedenkt man auch noch den Zeitaufwand für die Formalitäten nach der Landung und für die Taxifahrt von R nach G – völlig ausgeschlossen ist.

An die vorgelegte Bestätigung des Veranstalters, wonach Dr. K in der Zeit „von 07.06.98 bis 13.06.98“ teilgenommen und dafür das Teilnehmer-/Seminargebühr von S 700,-- entrichtet habe, war auch eine nur für den 9. Juni 1998 gültige Teilnehmerkarte angefügt (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1998).

In der Verhandlung vor dem Spruchsenat am 12. September 2002 behauptete der Beschuldigte – offenkundig entgegen der Aktenlage –, aus der Teilnahmebestätigung ergebe sich, dass er an diesen Modulen zusätzlich zu einem normalen Acht-Stunden-Tag teilgenommen habe.

Den vorgelegten Rechnungen des Flughafens R ist aber zu entnehmen, dass der Beschuldigte am 9. Juni 1998 um 15.23 Uhr nochmals gestartet und um 19.27 Uhr wieder gelandet ist (siehe Finanzstrafakt Bl. 109).

Am 10. Juni 1998 ist der Beschuldigte um 11.22 Uhr vom Flughafen R wieder gestartet (siehe Flughafenbeleg Nr. 1347, Finanzstrafakt Bl. 109, sowie Abrechnung des Fliegerklubs, Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1998) und an diesem Tage um 12.50 Uhr auf seinem Heimatflughafen in Österreich wieder gelandet (Abrechnung des Fliegerklubs, Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1998).

Auf Vorhalt durch den Spruchsenatsvorsitzenden in der mündlichen Verhandlung am 12. September 2003, dass er statt am Ärztekongress teilzunehmen, in Italien einen Inlandsflug unternommen hätte, weshalb die Betriebsprüferin den Reiseaufwand nicht anerkannt hätte, entspann sich folgender Dialog: Beschuldigter: „Wenn Sie sagen, dass ich einen Inlandsflug

nach Venedig gemacht habe, dann bestreite ich das.“ – Vorsitzender: „Venedig habe ich nicht gesagt, das haben Sie uns jetzt mitgeteilt.“ – Beschuldigter: „Das bestreite ich nicht. Den Flug nach Venedig habe ich auch nicht als Ausgabe geltend gemacht.“ (Finanzstrafakt Bl. 181).

Auch war der Hotelrechnung zu entnehmen, dass die geltend gemachten Aufwendungen auch die Kosten für Frühstück und Nächtigung betreffend die mitgereiste Familie enthalten hatte (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1998).

In den Rechnungen des Flughafens war für die Prüferin mit freiem Auge ersichtlich, dass diese offenkundig wiederum plump dadurch verfälscht worden waren, dass in derjenigen mit der Nr. 1345 bei den Rubriken „Diritto di approdo“ vor die originäre Ziffernfolge „13.680“ und „TOTALE“ vor der originären Ziffernfolge „20.440“, sowie in derjenigen mit der Nr. 1347 bei den Rubriken „Diritto di partenza“ vor die originäre Ziffernfolge „13.680“ und „TOTALE“ vor der originären Ziffernfolge „24.080“ jeweils eine „1“ hinzugeschrieben worden war.

Nach der Darlegung des Beschuldigten habe er die erhöhten Beträge bezahlt, weil sie von seinem Gefühl her zutreffend gewesen seien. Ein internationaler Flugplatz wie kostet nicht (gemeint wohl: nicht nur) S 300,-- (Finanzstrafakt Bl. 54).

Eine Untersuchung der zum Ausfüllen der Rechnungsformulare Nr. 1345 und 1347 des Flughafens R verwendeten Kugelschreibtinte durch die Sachverständige Mag. Dr. Friederike Blümelhuber ergab die Verwendung nur einer einzigen, chemisch völlig identen schwarzen Kugelschreibtinte, weshalb die nachträgliche Manipulation des Beleges mit einem anderen Kugelschreiber ausscheidet (Finanzstrafakt Bl. 102).

Laut den ergänzenden Erhebungen der Guardia di Finanza bzw. der Österreichischen Botschaft in Italien in Verbindung mit einer Auskunft der Austria Control in Wien war jedoch festzustellen, dass entgegen der Behauptung des Beschuldigten 1998 die Gebühren für Privatflugzeuge in R im gegenständlichen Fall nur einen Bruchteil der angeblichen Beträge ausgemacht haben: So betrug das Landerecht international Lit. 6.840 (pro Flugzeugtonne) = € 3,53 = S 48,57, das Abflugrecht international insgesamt Lit. 6.840 = € 3,53 = S 48,57, die Abstellgebühr pro Stunde Lit. 260 = € 0,14 = S 1,92 und die Lärmabgabe Lit. 940 = € 0,49 = S 8,74 (Finanzstrafakt Bl. 63 bis 72, 152 f.).

Im Kassabuch des Flughafens waren Einzahlungen von Lit 20.440 und 24.080 eingetragen (Finanzstrafakt Bl. 169).

Der vom Beschuldigten als Beweismittel verwendete Quittungsbeleg des Flughafens war plump durch eine der italienischen Sprache offenbar nicht kundige Person verfälscht worden,

weil diese nicht verstanden hatte, dass jeweils pro Rechnung der Betrag in der Rubrik „TOTALE“ mit „120.440“ bzw. „124080“ mit dem Beträgen in der Rubrik „per la somma di L.“ „20.440 -“ bzw. „24080“ übereinstimmen hätte müssen (Finanzstrafakt Bl. 154 f, 157 f).

Anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat am 12. September 2003 beharrte Dr. K darauf, dass er Lit 120.440 und Lit 124.080 am Flughafen R bezahlt habe. Er könne sich den Unterschied zwischen den Rubriken auf dem gegenständlichen Beleg nicht erklären, weil er kein Italienisch verstehe. Er bezahle das ja nicht selbst, sondern schicke jemanden, der „dabei ist“ [gemeint offenbar: eine Person, die mitgeflogen sei], um die Landegebühr zu bezahlen. Wenn seine Familie dabei sei, bezahle er selbst die Gebühr (Finanzstrafakt Bl. 179 f).

Nach den Feststellungen des Spruchsenates habe Dr. K bedingt vorsätzlich eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von S 7.472, -- für 1998 bewirkt [gemeint: zu bewirken versucht], indem er (gegenüber dem Steuerberater und gegenüber der Abgabenbehörde) einen S 700,-- übersteigenden Aufwand als Betriebsausgaben geltend mache und den tatsächlichen Charakter der Reise als Familienausflug verschwieg.

In seiner Berufung verweist der Beschuldigte auf den Umstand, dass gutachtlich festgestellt wurde, dass beim Ausfüllen des Flughafenformulars nur ein Kugelschreiber verwendet worden sei. Da Dr. K aber bei der Ausstellung der Rechnung in der Regel nicht persönlich anwesend gewesen sei, könne er auch den Beleg [die Beleg] nicht gefälscht haben. Weil die geltend gemachten Beträge von ihm bezahlt worden seien, seien diese als Betriebsausgabe anzuerkennen.

In der Berufungsverhandlung beharrte Dr. K darauf, dass er die auf den Flughafenbelegen ausgewiesenen Beträge bezahlt habe. Die Belege wären schon geschrieben gewesen, als er zur Bezahlung erschienen sei. Mit S 300,-- könne man in R nicht landen. Offenbar habe sich die Differenz der Flughafenbeamte „unter den Nagel gerissen.“

Für den Berufungssenat ist in diesem Zusammenhang auch bedeutsam, dass nicht nur die gegenständlichen Zahlungsbelege des Flughafens auf die beschriebene Weise verfälscht worden sind, sondern auch das vom Beschuldigten bereits in der Vergangenheit ebenfalls als Beweismittel verwendete Formular des Flughafens vom 28. Mai 1997 (siehe oben); dieser Beleg wurde aber von einem anderen Organwalter der Flughafenbehörde unterfertigt (Finanzstrafakt Bl. 156). Solcherart müssten das Betügen von Piloten und das Belegfälschen also gleichsam schon bandenmäßig organisiert sein, indem mehrere Bedienstete zu Unrecht

Beträge von getäuschten Kunden des Flughafens einholen und zur Tarnung darüber mit weiteren Zahlen ergänzte Belege ausstellen.

Dabei bliebe aber – diesen italienischen Beamten vernunftorientiertes Verhalten unterstellt – noch immer eine Frage ungeklärt: Warum sollten diese Personen das Risiko eingehen und die Zahlungsbelege derart plump fälschen, dass die – in sich unlogischen – Ergänzungen bei genauer Betrachtung offenbar unbedingt auffallen mussten? Warum haben die Fälscher nicht die Formulare einfach so ausgefüllt, dass die Bestätigungen in sich widerspruchfrei gewesen sind? Die sich für den Berufungssenat erschließende Antwort ist die, dass eben der Fälscher der Belege den Text der in italienischer Sprache gehaltenen Formulare nicht verstanden hat. Dies trifft zwar nicht auf die Flughafenbeamten, aber auf den die Formulare zu seinen Gunsten verwendenden Beschuldigten zu: Er – siehe seine eigenen Angaben – versteht kein Italienisch.

Auch das Argument des angeblichen Nichtanwesenendsein bei der Belegausstellung klärt sich im Lichte des eigenen Vorbringens des Beschuldigten: So hat er vor dem Spruchsenat – siehe oben – angegeben, bei Flügen mit seiner Familie (wie im gegenständlichen Fall) die Flughafengebühr selbst zu bezahlen. Er ist also derjenige, der – offenbar im Flughafenbüro – bei Bezahlung der Forderung die entsprechenden Rechnungen ausgehändigt erhält.

In Abwägung dieser Argumente steht es daher für den Berufungssenat fest, dass Dr. K., nachdem er ordnungsgemäße Belege vom diesbezüglichen Organwalter im Flughafenbüro ausgehändigt erhalten hat, den von dieser Person für das Ausfüllen des Formulares verwendeten Kugelschreiber, möglicherweise unter irgendeinem Vorwand, an sich gebracht hat und mit diesem in den genannten Rubriken vor die korrekten Zahlen noch jeweils eine „1“ hinzugeschrieben hat. Dies mit dem Tatplan, die verfälschte Urkunde in späterer Folge zur Erzielung einer Einkommensteuerverkürzung im Höchstmaß zu verwenden.

Auch hat er sich die inhaltlich falsche Bestätigung über seine angebliche Teilnahme am Sportmedizinischen Seminar (siehe oben) besorgt und aufbewahrt mit dem Tatplan, diese Urkunde später dann gegebenenfalls als Beweismittel gegenüber der Abgabenbehörde zu verwenden. Dabei ist an der inneren Tatseite des Handlungsgeschehens schon deshalb nicht zu zweifeln, weil ein Irrtum des Beschuldigten über den Urkundeninhalt ausgeschlossen ist: Jede Bestätigung einer Teilnahme musste falsch sein, weil er – wie ihm ja bei Entgegennahme der Teilnahmebestätigung bekannt gewesen ist – an Fortbildungsveranstaltungen in G in diesem Jahr nicht teilgenommen hat.

Ob der Beschuldigte bereits von Anfang an den Tatentschluss gefasst hatte, lediglich mit seiner Familie einen Kurzurlaub zu unternehmen oder ob er diese Entscheidung erst nach Bezahlung der S 700,-- an Teilnahmegebühr am 9. Juni 1998 gefällt hat, lässt sich im Zweifel zugunsten für Dr. K nunmehr mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit nicht mehr klären. Vielleicht hatte er auch ursprünglich vor, an Seminaren tatsächlich teilzunehmen, und hatte erst in der Folge aufgrund der verzögerten Anreise umdisponiert. So gesehen wären auch die von seinem Fliegerklub für den 8. Juni 1998 verrechneten Flugkosten in Höhe von S 4.914,--, die Fahrspesen zum Heimatflughafen in Höhe von S 137,20, die korrekte Landegebühr in R in Höhe von Lit 20.440, umgerechnet S 145,30, eine Taxifahrt in Höhe von S 538,46, sowie zwei Tagegebühren von je S 492,-- als möglicherweise berechtigt geltend gemachte Betriebsausgaben anzuerkennen. In freier Beweiswürdigung zu Gunsten für den Beschuldigten werden vom Berufungssenat daher, um alle Eventualitäten jedenfalls abzudecken, S 8.000,-- als mögliche Betriebsausgaben anerkannt.

Obwohl der Beschuldigte also im Jahre 1998 an keinem einzigen Seminar der Ärztetage in G teilgenommen hat und statt dessen – höchstwahrscheinlich mit seiner Familie, die ihn auf seiner Reise begleitet hatte – einen Rundflug über Venedig unternommen hatte, machte er dennoch zu Unrecht seine Reiseaufwendungen zur Gänze statt lediglich mit einem Anteil von S 8.000,-- und weitere fiktive Aufwendungen in Höhe von Lit 200.000 (umgerechnet S 1.421,43) als Betriebsausgaben geltend und legte überdies – entsprechend seinem seit langem gefassten Tatplan – der Abgabenbehörde noch in der Folge eine Lugurkunde und von ihm verfälschte Urkunden zum Beweis seines unrichtigen Vorbringens vor, wodurch unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend das Veranlagungsjahr 1998 die Einkommensteuer um S 3.242,-- absichtlich verkürzt werden sollte. Durch diese und weitere Manipulationen plante er für sich – so aus seinem Verhalten zu erschließen – eine Steuerersparnis, wobei er die solcherart ersparten Geldmittel für seine privaten Zwecke zu verwenden gedachte.

Der Beschuldigte hat daher betreffend dieses Faktum eine entsprechende versuchte Hinterziehung nach §§ 33 Abs.1 iVm 13 FinStrG zu verantworten.

„B“-Symposion in P von 17. bis 19. September 1998 (NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1998 h):

Der Beschuldigte hatte an Reisekosten Km-Geld, Maut, Taggeld für vier Tage, sowie Nächtigungspauschale für drei Nächte in seinem Rechenwerk für 1998 geltend gemacht.

Eine Teilnahmebestätigung, ein Programm, sowie eine Hin- und Rückfahrkarte der ÖBB über die Autoschleuse der Tauernbahn wurden der Prüferin vorgelegt. Laut Programm hat die

Veranstaltung am Donnerstag, den 17. September 1998, ab 19.00 Uhr mit der Anmeldung und dem Empfang begonnen; sie war am Samstag, den 19. September, um 16.00 Uhr beendet (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1998).

Die aufmerksame Prüferin stellte bei näherer Betrachtung der Fahrkarte aber fest, dass diese erst am 18. September 1998 um 09.52 Uhr ausgestellt worden war (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1998).

Die Schlussfolgerung des Erstsenates, dass Dr. K nicht am 17., sondern erst am 18. September 1998 nach Kärnten gefahren ist, das Seminar am nächsten Tag beendet war und er daher bedingt vorsätzlich zu Unrecht zwei Tagesdiäten in Höhe von je S 360,-- sowie eine Nächtigungspauschale in Höhe von S 200,--, gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht hat, wird vom Berufungswerber nicht bestritten.

Der Berufungssenat sieht in Nachvollziehung der Argumentation des Erstsenates insoweit keinen Anlass, von diesen Feststellungen abzuweichen.

Von Amts wegen ist in Zusammenhang mit diesem Faktum aber auch zu Gunsten des Beschuldigten die Überlegung anzustellen, dass ja Dr. K offenkundig aus betrieblichem Anlass die Tauernschleuse benutzt hat, wenn auch einen Tag später als behauptet. Hinsichtlich der Geltendmachung derartiger Gebühren an anderer Stelle (vgl. beispielsweise NS Schlussbesprechung Pkt. 1g) wurde von der Finanzstrafbehörde erster Instanz gegenüber dem Beschuldigten kein Vorwurf einer schuldhafoten Vorgangsweise erhoben. Auch der Berufungssenat hat nicht den Eindruck, dass die Nichtabsetzbarkeit derartiger Aufwendungen steuerliches Allgemeinwissen darstellt und dem Beschuldigten, welcher zur abgabenrechtlichen Bewertung der von ihm behaupteten Lebenssachverhalte sich immerhin eines Steuerberaters bediente, daraus allenfalls der Vorwurf einer Sorgfaltverletzung zu machen ist. Überdies hatte Dr. K in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 1995 ebenfalls Mautkosten als Betriebsausgaben geltend gemacht, was ihm ohne Beanstandung gewährt wurde (Veranlagungsakt, Veranlagung 1995):

Hinsichtlich der vom Prüfungsorgan ebenfalls nicht als Betriebsausgabe anerkannten Maut (gemeint: der Kosten für die Tauernschleuse) ist daher im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten ein Verschulden durch seine Person nicht erweislich, weshalb insoweit §§ 136, 157 FinStrG mit einer Einstellung des Verfahrens vorzugehen ist.

Der Beschuldigte hat daher hinsichtlich dieses Faktums lediglich eine versuchte vorsätzliche Verkürzung an Einkommensteuer für 1998 in Höhe von S 560,-- zu verantworten.

Seminar auf Tenerife, kanarische Inseln, vom 20. bis 27. November 1998

(NS Schlussbesprechung Pkt. 1 1998 k):

Der Beschuldigte hatte in seiner Aufstellung für den Steuerberater bzw. in seinem steuerlichen Rechenwerk für einen Seminarkongress in Puerto de la Cruz auf Tenerife folgende Aufwendungen als Betriebsausgabe geltend gemacht: Km-Geld in Höhe von S 2.401,-- für die Fahrt zum und vom Flughafen in W, Parkgebühr am Flughafen für sieben Tage in Höhe von S 400,--, Flugkosten W – Gran Canaria – W in Höhe von S 7.770,--, fünfmalige Flugkosten Gran Canaria – Tenerife Nord – Gran Canaria in Höhe von S 5.376,--, Kongressgebühr in Höhe von DM 240,-- (umgerechnet S 1.728,--), Taggeld für sieben Tage zu je S 492,--, Hotelkosten in Höhe von Pts 97.296 (umgerechnet S 8.929,30), Kosten Mietauto in Höhe von Pts 48.000 (umgerechnet S 4.403,66), Benzinkosten in Höhe von S 500,--, zehnmal Kosten Busfahrkarte auf Tenerife in Höhe von Pts 2.500 (umgerechnet S 229,35, fünfmalige Parkgebühr auf Teneriffa in Höhe von Pts 5.250 (umgerechnet S 481,65), Km-Geld in Höhe von S 519,40 und Taggeld in Höhe von S 120,-- betreffend je die Fahrt zum Flugplatz in L und retour am 20. November 1998 zwecks Buchung der Flugtickets und Abholung der Tickest am nächsten Tag, insgesamt sohin S 36.941,76 (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1998).

Offenbar wollte der Beschuldigte also folgenden Lebenssachverhalt als geschehen gegenüber der Abgabenbehörde darstellen:

Am 20. November 1998 sei er zum Flughafen in L gefahren und habe sein Flugticket bestellt, welches er am nächsten Tag abgeholt habe. Am 21. November 1998 sei er dann von seinem Wohnort zum Flughafen in W gefahren. Von dort sei er am 21. November 1998 mit einem Charterflugzeug nach Gran Canaria geflogen und habe dort in einer Hotelanlage ein angemietetes Appartement bezogen. Von Montag, den 23. bis Freitag, den 27. November 1998 sei er jeden Tag morgens mit einem angemieteten Leihauto auf Gran Canaria von seiner Unterkunft zum Flughafen gefahren. Vom Flughafen Gran Canaria sei er mit einem Linienflugzeug nach Tenerife Nord geflogen und letztendlich von dort mit dem Bus zum Seminarort, dem Hotel ET in Puerto de la Cruz gefahren. Nach Teilnahme am „Internationalen Seminar-Kongress für ärztliche Fortbildung in Puerto de la Cruz auf Teneriffa“ sei er abends wieder in den Bus gestiegen, zum Flughafen Tenerife Norte gefahren, mit der Linienmaschine nach Gran Canaria gefahren, sowie letztendlich mit seinem Leihauto wieder in seine Unterkunft auf Gran Canaria gefahren. Dies Tag für Tag, bis er wieder am Samstag, den 28. November 1998 von Gran Canaria zurück nach W geflogen und von dort mit seinem PKW wieder nach Hause gefahren sei.

Zum Beweis bzw. zur Glaubhaftmachung seiner Behauptungen legte er der Prüferin vor einen Quittungsbeleg des Reisebüros betreffend die Bezahlung der Flugreise W – Gran Canaria – W, zwei Rechnungen des Hotels AQ und einen diesbezüglichen Zahlungsbeleg von Diners Club, eine Rechnung der Autoverleihfirma samt Vertrag (inklusive Zahlungsquittung), zwei Flugtickets, drei Busfahrscheine, Seminarprogramm, Teilnahmebestätigung und Kongresskarte. Teilnahmebestätigung und Kongresskarte waren mit entsprechenden Stempeln zum Beweis der Teilnahme für die Zeit vom 23. bis 27. November 1998 ausgestattet (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1998).

Auf Anfrage durch die Betriebsprüferin erklärte Dr. K, dass bei der Reise seine Familie dabei gewesen wäre, deren Aufwendungen seien „steuerlich nicht berücksichtigt“ (Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1998).

Laut Auskunft des Arbeitgebers war der Beschuldigte vom 16. November 1998 bis zum 11. Dezember 1998 beurlaubt (Arbeitsbogen BP).

Laut den Erhebungen der Betriebsprüferin haben sich aber die Kosten der Flugreise W – Gran Canaria – W auf mehrere Personen bezogen. Der Hinflug hat am 22. November 1998, der Rückflug hat tatsächlich am 6. Dezember 1998 stattgefunden (Arbeitsbogen AB, Abschnitt 1998).

Ebenso handelte es sich laut Betriebsprüfung bei den Hotelkosten um die Nächtigungskosten für zwei Erwachsene und zwei Kinder.

Laut Hotelrechnung vom 29. November 1998 ist die Familie Dr. K am 22. des Monats angereist und war für sieben Nächtigungen samt diversen Zusatzleistungen Pts 97.296 zu begleichen. Für die Anschlusswoche musste Dr. K nur mehr Pts 81.141 begleichen (Arbeitsbogen AB, Abschnitt 1998).

Bei den betreffend den Leihwagen vorgelegten Unterlagen fiel auf, dass Dr. K die gesamten Kosten für zwei Wochen geltend gemacht hatte und diese tatsächlich von F – laut Dr. K ein Freund seines Schwiegervaters – mit Kreditkarte bezahlt worden waren (Arbeitsbogen AB, Abschnitt 1998).

Da sich das gegenständliche Leihauto auf Gran Canaria befunden hat, bleiben die angeblich vom Beschuldigten auf der Nachbarinsel Tenerife am 23. November 1998 um 18.29 Uhr zu bezahlen gewesenen Parkgebühren (ein entsprechender Beleg war der Prüferin von Dr. K vorgelegt worden) schlüssig unverständlich.

Der Beschuldigte vermag zum Beweis dafür, dass er auf die von ihm behauptete ungewöhnliche Weise (Unterkunft und Seminar auf zwei verschiedenen Inseln) am gegenständlichen Seminar auf Tenerife teilgenommen hat, lediglich Belege vorweisen, welche mit dem 23. und dem 27. November 1998 datiert sind, nämlich zwei Flugtickets der Iberia ohne Zeitangabe, ausgestellt an den genannten Tagen, sowie drei Busfahrscheine von Tenerife; bei zwei weiteren Busfahrscheinen ist jeweils der Teil, auf welchem Ausstellungstag und -zeit aufgedruckt gewesen waren, abgetrennt worden (Arbeitsbogen AB, Abschnitt 1998).

Auch einem steuerlichen Laien wäre es aber einsichtig, dass gerade bei einem solcherart höchst ungewöhnlichen Sachverhalt im Falle der beabsichtigten Geltendmachung diesbezüglicher Aufwendungen vor dem Finanzamt die Beschaffung und Aufbewahrung von zweckdienlichen Beweismitteln von besonderer Wichtigkeit gewesen wäre.

Da Dr. K andernorts sehr wohl entsprechende Belege gesammelt hat und mit dem Ziel einer Steuerhinterziehung im Höchstausmaß früher sogar mehrfach Belege zum späteren Nachweis angeblich höherer Betriebsausgaben unmittelbar nach Erhalt vom Veranstalter manipuliert hat, ist der Schluss zulässig, dass er im Falle seiner Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen keineswegs aus irgendeinem Grund auf die Aufbewahrung derartiger Beweismittel einfach vergessen oder verzichtet hat.

Hat also der in anderen Fällen sogar erhebliche kriminelle Energie zum Erhalt der Belege für einen Betriebsausgabenabzug aufwendende Beschuldigte die seine Reisebewegungen beweisenden Busfahrkarten und Flugtickets nach Erstellung seines steuerlichen Rechenwerkes nicht in Händen gehalten, wird das einen guten Grund gehabt haben – nämlich den, dass solche Belege auch tatsächlich nicht existiert haben.

Als besonders bedeutsam erweist sich eine genaue Betrachtung der vorgelegten Busfahrscheine:

Wie erwähnt, war bei zwei Busfahrkarten der Teil, welcher Datumsangabe und Uhrzeit enthalten hat, entfernt worden; erkennbar ist aber diese sich jeweils auf eine Fahrt der Linien 1102 bzw. 2102 vom Aeropuerto Norte nach Puerto de la Cruz und zurück bezogen haben.

Geht man im Zweifel zu Gunsten für den Beschuldigten davon aus, dass es zumindest seine eigenen Busfahrkarten gewesen sind, die er vorgelegt hat, hat er also offenbar am 23. November 1998 um 15.19 Uhr in Santa Cruz de Tenerife (vom Flughafen Teneriffa Nord aus gesehen im Osten) eine Busfahrkarte der Linie 1102 in Richtung Tagungsort gelöst. Hätte er sich entsprechend der Teilnahmebestätigung am Tagungsort aufgehalten, hätte er um 15.19

Uhr keinen Autobus dorthin benötigt und auch die gegenständliche Fahrkarte nicht kaufen können.

Es stellt sich die Frage, wieso ist der Beschuldigte dort hingeraten?

Hätte nämlich der Beschuldigte lediglich mit dem Autobus vom Aeropuerto Tenerife Norte nach Puerto de la Cruz fahren wollen (Puerto de la Cruz liegt auf derselben Autobahnstrecke, aber an der Westküste und im Westen des Flughafens und damit diametral entgegengesetzt der Richtung, die der Beschuldigte eingeschlagen hat, um später von Santa Cruz de Tenerife auf der Ostküste der Insel nach Puerto de la Cruz an den Tagungsort zu reisen), wäre er niemals an den Ausgangspunkt der laut Fahrkarte dokumentierten Busreise gelangt (siehe Arbeitsbogen BP, Abschnitt 1998, Kartenteil).

Damit der Beschuldigte vom Flughafen Tenerife Norte nach Puerto de la Cruz gelangen konnte, benötigte er offenbar eine Busfahrkarte der Linie 1102 vom Aeropuerto Norte nach Puerto de la Cruz. Einen Teil einer solchen hat er auch vorgelegt.

Ebenso benötigte er eine Rückreisemöglichkeit vom Tagungsort zum Flughafen Tenerife Norte, beispielsweise einen Autobus der Linie 2102. Auch hier hat er den Teil einer diesbezüglichen Busfahrkarte als Beweismittel vorgelegt.

Weiters hat der Beschuldigte am 27. November 1998 um 15.04 Uhr auf Tenerife eine Busfahrkarte der Linie 1102 vom Aeropuerto Norte nach Puerto de la Cruz, dem Tagungsort, gelöst. Hätte er sich entsprechend der Teilnahmebestätigung am Tagungsort aufgehalten, hätte er um 15.04 Uhr keinen Autobus vom Flughafen dorthin benötigt und auch am Flughafen die gegenständliche Fahrkarte nicht kaufen können.

Bereits um 16.24 Uhr hat Dr. K aber wieder in Puerto de la Cruz eine Busfahrkarte der Linie 2102 zum Aeropuerto Norte gelöst.

Nach Meinung des Berufungssenates hat sich daher tatsächlich Folgendes zugetragen:

Ab 21. November 1998 reiste der Beschuldigte mit seiner Familie in einen zweiwöchigen Urlaub auf Gran Canaria. Um die diesbezüglichen privaten Aufwendungen in der Folge unredlicherweise auch als Betriebsausgaben im Zusammenhang mit einem von ihm besuchten Ärztekongress gegenüber der Abgabenbehörde geltend machen zu können, besuchte er am 23. November 1998 den „Internationalen Seminar-Kongress für ärztliche Fortbildung in Puerto de la Cruz auf Teneriffa“. Dazu flog er von Gran Canaria zum Flughafen Tenerife Norte auf der Nachbarinsel Tenerife, um von dort mit einem Autobus der Linie 1102 zum Veranstaltungsort zu fahren. Da er aber an den Seminaren selbst nicht teilnahm, hatte er Zeit für eine

Besichtigungsreise auf der Insel, welche ihn nach Santa Cruz de Tenerife führte. Von dort kehrte er um 15.19 Uhr mit dem Bus nach Puerto de la Cruz zurück. Im Anschluss fuhr er schließlich mit einem Bus der Linie 2102 vom Veranstaltungsort zum Aeropuerto Norte zurück. Da bei Vorlage der Busfahrtkarten für die Fahrten vom und zum Aeropuerto Norte die auf diesen aufgedruckte Uhrzeit ihrer Erstellung seiner geplanten Behauptung einer Seminarteilnahme widersprochen hätte, trennte Dr. K von diesen beiden Busfahrtkarten jeweils den Teil ab, auf welchem Datum und Uhrzeit aufgedruckt gewesen waren. In der Folge hat er Tenerife erst wieder am 27. November 1998 aufgesucht, um sich nur mehr die diesbezüglichen falschen Teilnahmebestätigungen abzuholen. Dazu ist er an diesem Tag um 15.04 Uhr vom Flughafen Teneriffa Nord mit dem Autobus nach Puerto de la Cruz gefahren und bereits wieder um 16.24 Uhr zur Rückfahrt zum Flughafen aufgebrochen. Obwohl ihm natürlich der wahre Sachverhalt erinnerlich gewesen ist, hat er in späterer Folge dennoch gegenüber seinem Steuerberater und gegenüber dem Finanzamt mit dem Ziel einer möglichst hohen Verkürzung an Einkommensteuer behauptet, an der Fortbildungsveranstaltung teilgenommen zu haben, wobei die Aufwendungen nur ihn beträfen, und keine Kostenanteile für seine Familie ausgeschieden.

Das Finanzamt verweigerte die Anerkennung der gegenständlichen Reiseaufwendungen als Betriebsausgaben.

Der Feststellung des Spruchsenates, der Beschuldigte habe unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bedingt vorsätzlich eine Einkommensteuerverkürzung in Höhe von S 18.471,-- zu bewirken versucht, indem er die Kosten des zweiwöchigen Familienurlaubes auf den Kanarischen Inseln im Ausmaß von S 36.942,-- darstellte als Kosten eines Seminarkongresses, an welchen er fünf Tage teilgenommen haben will, tatsächlich aber im Ergebnis nur ein zwei Tagen kurz besuchte, wurde vom Berufungswerber in seinem Rechtsmittel nicht mehr bestritten.

In Nachvollziehung und Übernahme der Argumentation des Spruchsenates sieht der Berufungssenat – insbesondere im Lichte der übrigen Verfehlungen des Beschuldigten – keinen Anlass, von dessen Feststellungen abzuweichen mit der Ausnahme, dass dem Beschuldigten hinsichtlich dieses Faktums nicht nur bedingter Vorsatz, sondern sogar eine absichtliche Begehungsweise anzulasten ist. Durch diese und weitere Manipulationen plante er für sich – so aus seinem Verhalten zu erschließen – eine Steuerersparnis, wobei er die solcherart ersparten Geldmittel für seine privaten Zwecke zu verwenden gedachte.

Kosten Bewertungsspesen 1996 bis 1998 (NS Schlussbesprechung Pkt. 2):

Laut Betriebsprüfung waren in den steuerlichen Rechenwerken Kosten für die Bewirtung im Zuge der Ernennung des Beschuldigten zum Oberarzt sowie Kosten für die Bewirtung der Stationsschwestern anlässlich von Fortbildungsveranstaltungen in Höhe von S 13.263,--, inklusive Umsatzsteuer in Höhe von S 1.289,28 (1986), S 16.500,-- (1987) und S 5.208,--, inklusive Umsatzsteuer in Höhe von S 159,38 (1998) enthalten, weshalb gegenüber dem Beschuldigten vom Erstsenat der Vorwurf einer fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs.1 FinStrG erhoben worden ist.

Festzuhalten ist, dass der Aktenlage nicht zu entnehmen ist, die Fortbildungsveranstaltungen für die Stationsschwestern wären nur ein Vorwand für Betriebsfeiern gewesen. Insoweit ist aber die Rechtsansicht, dass Aufwendungen aufgrund der Übernahme der Buffetkosten durch den Beschuldigten im Zuge der Fortbildungsveranstaltungen keine Betriebsausgaben darstellen, nach Meinung des Berufungssenates auch kein steuerliches Allgemeinwissen.

Deutlicher wird der Vorwurf in Hinblick auf die vom Beschuldigten übernommenen und als Betriebsausgabe geltend gemachten Kosten der Betriebsfeier aus Anlass der Ernennung des Beschuldigten zum Oberarzt.

Zu bedenken ist aber auch, dass sich Dr. K zur Erstellung seiner Abgabenerklärungen eines Steuerberaters bedient hat. Eine Feststellung, wonach dieser den Beschuldigten über die Rechtslage aufgeklärt hätte, ist der Aktenlage nicht zu entnehmen. Unterstellt man dem Steuerberater nicht selbst auch einen vorsätzlichen Tatbeitrag, ist im Zweifel davon auszugehen, dass auch in der Steuerberatungskanzlei die korrekte rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes nicht erkannt worden ist.

Der Nachweis einer schulhaften Vorgangsweise durch den Beschuldigten hinsichtlich der Veranlagungsjahre 1996 und 1997 ist daher im Zweifel zu seinen Gunsten nicht gegeben.

Hinsichtlich des Veranlagungsjahres 1998 ist anzumerken, dass – wie oben ausgeführt – eine Tatvollendung in Form eines gegenüber dem Beschuldigten wirksam gewordenen zu niedrigen Einkommensteuerbescheides nicht stattgefunden hat; eine gleichsam "versuchte" fahrlässige Abgabenverkürzung ist aber dem Finanzstrafgesetz unbekannt.

Das Finanzstrafverfahren ist daher bezüglich dieses Faktums betreffend die Veranlagungsjahre 1996 und 1997 gemäß § 136, 157 FinStrG, betreffend das Veranlagungsjahr 1998 gemäß §§ 82 Abs.3 lit.b, 136, 157 FinStrG einzustellen.

Strafe der BH Melk als Betriebsausgabe 1998 (NS Schlussbesprechung Pkt. 3):

Laut Spruchsenat habe der Beschuldigte eine fahrlässige Abgabenverkürzung nach § 34 Abs.1 FinStrG zu verantworten, weil er sorgfaltswidrig eine Polizeistrafe wegen Schnellfahrens als Betriebsausgabe in seinem steuerlichen Rechenwerk für 1998 zum Ansatz gebracht habe.

Eine Tatvollendung in Form eines gegenüber dem Beschuldigten wirksam gewordenen zu niedrigen Einkommensteuerbescheides für 1998 hat aber nicht stattgefunden; eine gleichsam "versuchte" fahrlässige Abgabenverkürzung ist aber dem Finanzstrafgesetz unbekannt.

Das Finanzstrafverfahren ist daher bezüglich dieses Faktums gemäß §§ 82 Abs.3 lit.b, 136, 157 FinStrG einzustellen.

Es war daher ein Schulterspruch wie spruchgemäß ausgeführt zu bestätigen, hinsichtlich einzelner Fakten bzw. Faktenteile in (teilweiser) Stattgebung der Berufung das Verfahren zusätzlich einzustellen. Aus Gründen der Übersichtlichkeit wurden die Darstellung der solcherart erforderlichen Reduzierung des erstinstanzlichen Schulterspruches und die Ergänzung der einzustellenden Fakten dadurch gelöst, dass im Spruch des Berufungssenates die Absprache über sämtliche in dieser Finanzstrafsache anhängigen Fakten zusammengefasst ist. In welchen Faktendetails sich Vorwürfe im Verfahren vor der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz im Einzelnen abgeschwächt haben, ist der Entscheidungsbegründung zu entnehmen.

Hinsichtlich der strafrelevant verbleibenden Abgabenverkürzungen hat der Beschuldigte eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG zu verantworten.

Anzumerken ist dabei, dass – wie bereits ausgeführt – in Anbetracht der nicht erfolgten Berufung durch den Amtsbeauftragten für den Berufungssenat das Verböserungsverbot gemäß § 161 Abs.3 FinStrG zu beachten ist. Demzufolge kommt hinsichtlich einzelner Verfehlungen des Beschuldigten (siehe die Sachverhaltsbeschreibung bei einzelnen der obgenannten Fakten) auch seine Bestrafung wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehung nach § 38 Abs.1 lit.a FinStrG nicht in Betracht.

Die laut den Feststellungen des Berufungssenates strafrelevant verbleibenden Betriebsausgaben betragen für 1996 S 1.132,80 + S 1.298,-- + S 560,-- + S 748,-- + S 434,-- + S 2.100,-- + S 958,-- + 3.148,80 = S 10.379,60, für 1997 S 5.283,20 + S 778,-- + S 1.432,-- + S 748,-- + S 4.763,45 + S 2.614,-- + S 1.740,-- + S 990,20 + S 817,-- + S 6.894,-- + S 3.251,90 = S 29.312,15, sowie für 1998 S 2.538,-- + S 4.639,40 + S 6.484,36 + S 1.120,-- + S 36.941,76 = S 51.723,52, woraus sich für das Veranlagungsjahr 1996 eine verkürzte Einkommensteuer von S 5.190,--, für das Veranlagungsjahr 1997 eine verkürzte

Einkommensteuer von S 14.656,-- sowie für das Veranlagungsjahr 1998 eine angestrebte Verkürzung an Einkommensteuer von S 25.862,-- ergibt.

In diesen Betriebsausgaben für 1996 waren an strafrelevanten Vorsteuern S 196,83, gerundet S 197,-- enthalten.

Der strafbestimmende Wertbetrag lautet daher auf S 45.905,--, umgerechnet € 3.336,04.

Die hinterzogenen Abgaben wurden vom Beschuldigten zwischenzeitlich entrichtet.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Nach § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung die Schuld des Täters.

Nach Abs. 2 und 3 dieser Bestimmung sind bei Bemessung der Strafe dabei die Erschwerungs- und die Milderungsgründe gegeneinander abzuwagen und auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Gemäß § 33 Abs.5 FinStrG iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG werden Abgabenhinterziehungen im Sinne des § 33 Abs.1 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der Summe der strafrelevant verbleibenden Verkürzungsbeträge geahndet.

Neben der Geldstrafe wäre nach Maßgabe des § 15 leg.cit. auch noch eine Freiheitsstrafe in Betracht zu ziehen, welche das Höchstmaß von drei Monaten nicht übersteigen darf.

Die ursprüngliche Geldstrafe des Erstsenates hat 83,17 % des damaligen Strafrahmens betragen.

Eine Freiheitsstrafe hat der Erstsenat nicht ausgesprochen.

Der gegenständliche Strafrahmen für die im gegenständlichen Fall zu überprüfende Geldstrafe beträgt also nunmehr € 6.672,08.

Hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und wäre von einer durchschnittlichen wirtschaftlichen Situation der Beschuldigten auszugehen gewesen, wäre also eine Geldstrafe von rund € 3.300,-- zu verhängen gewesen.

Dabei war zu berücksichtigen – wie vom Erstsenat zutreffend festgestellt – als mildernd die bisherige finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit des Dr. K. Zusätzlich mildernd sind die erfolgte Schadensgutmachung sowie der Umstand, dass es betreffend das Veranlagungsjahr 1998 bei einem bloßen Versuch des Beschuldigten, Einkommensteuer zu hinterziehen, geblieben ist.

Als erschwerend sind aber – wie ebenfalls bereits vom Erstsenat konstatiert – der lange Tatzeitraum und die aus dem diesbezüglichen Verhalten des Beschuldigten hervorleuchtende massive kriminelle Potenz, welche durch die auf lange Zeit angelangte Tatplanung, den zur Herbeiführung des deliktischen Erfolges betriebenen Aufwand, sowie durch die Besorgung inhaltlich falscher Bestätigungen, die Manipulation von Belegen und die Vorlage derselben zu Beweiszwecken bei der Abgabenbehörde zum Ausdruck kommt.

In Anbetracht des ansich hohen Einkommens des Beschuldigten hat er offenbar zur Finanzierung seines gehobenen Lebensstiles sich auf eine Ebene eines deliktischen Handelns herabgegeben, welche man bei einem Arzt, der sich ja schon von seinem Berufsethos her dem Dienste der Allgemeinheit verschrieben hat, nicht erwarten würde.

Bei Ausmessung der Geldstrafe ist auch der spezial- und generalpräventive Aspekt nicht außer Acht zu lassen.

Alles andere als eine strenge Bestrafung könnte bei Bekanntwerden der gegenständlichen Entscheidung andere Personen in gleicher Lage wie der Beschuldigte zu der Annahme verleiten, das Gebot der Abgabenredlichkeit wäre für die Normadressaten der Republik Österreich ein vernachlässigbarer Aspekt, wenn deren gesellschaftliche Vorbilder sogar aus der Sicht der Finanzstrafbehörden ohne entsprechende Sanktion vorausschauend das Hinterziehen von Steuern unter Verwendung manipulierter Belege und inhaltlich unrichtiger Urkunden planen und vollziehen dürfen. Eine milde Bestrafung wäre so gesehen fast schon eine Aufforderung an die Steuerzahler, gegenüber dem Fiskus ebenfalls ihre Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zu verletzen.

Bei Würdigung dieser Umstände und unter Bedachtnahme auf seine vom Berufungswerber geschilderten persönlichen und wirtschaftlichen Umstände wäre daher – wie vom Erstsenat gefordert – vorbehaltlich der nachstehenden Ausführungen eine Geldstrafe an der oberen Grenze des Strafrahmens auszumessen, weshalb eine solche von € 6.000,-- tat- und schuldangemessen erschien.

Ergänzend ist aber anzumerken, dass in spezialpräventiver Hinsicht zwar an sich aufgrund der vom Beschuldigten aufgewendeten deliktischen Energie und der in den Verhandlungen für den Finanzstrafbehörden von ihm nicht gezeigten Schuldeinsicht eine schlechte Prognose hinsichtlich einer zukünftigen Beachtung seiner abgabenrechtlichen Pflichten zu stellen wäre.

Dem steht aber entgegen der eingetretene Zeitablauf seit Begehung der Verfehlungen und die zwischenzeitlich zu Gunsten des Beschuldigten anzunehmende Wohlverhalten, was eine

Verringerung der Geldstrafe auf die tatsächliche spruchgemäße Höhe von € 5.000,-- (das sind 74,93 % des Strafrahmens) ermöglicht.

Die obigen Argumente gelten grundsätzlich auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe. Laut üblicher Spruchpraxis werden für rund ATS 100.000,-- bzw. € 7.200,-- an Geldstrafe bei durchschnittlichen wirtschaftlichen Verhältnissen ungefähr ein Monat an Ersatzfreiheitsstrafe festgesetzt. So gesehen, wäre vor dem Eingehen auf die persönlichen Verhältnisse des Beschuldigten eine Ersatzfreiheitsstrafe von ungefähr 20 Tagen zu bemessen. Der erstgenannte Wert ist aber ein Durchschnittswert, was bedeutet, dass der Nutzenentzug und damit die Sanktion in wirtschaftlicher Hinsicht im unteren Geldstrafenbereich unterproportional ist. Eine geringe Geldstrafe beeinträchtigt die wirtschaftliche Existenz des zu Bestrafenden im geringen Ausmaß, weshalb – die Möglichkeit einer schlechten Finanzlage außer Acht gelassen – die entsprechende Ersatzfreiheitsstrafe für solche Geldstrafen in der Relation geringer ausfallen muss. Da überdies nicht jemand deswegen, weil er an höheres Einkommen hat, eine höhere Ersatzfreiheitsstrafe erhalten darf, war ein entsprechender Abschlag vorzunehmen und die Ersatzfreiheitsstrafe spruchgemäß auf lediglich zwölf Tage festzusetzen.

Die Vorschreibung der Verfahrenskosten gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle, wonach solche pauschal im Ausmaß von 10 % der verhängten Geldstrafe sowie mit dem diesen Pauschalbetrag übersteigenden Teil der Barauslagen des Verfahrens festzusetzen sind, und war rechtens.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht dem Beschuldigten aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den

gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 169 FinStrG wird zugleich dem Amtsbeauftragten das Recht der Erhebung einer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingeräumt.

Zahlungsaufforderung

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monates nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto des Finanzamtes Grieskirchen Wels zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müssten.

Linz, 21. Dezember 2004

Der Vorsitzende:

HR Dr. Richard Tannert