

GZ. FSRV/0024-L/05

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 3 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Peter Binder sowie die Laienbeisitzer Dr. Karl Penninger und Dr. Ernst Grafenhofer als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen RN , vertreten durch Mag. Helmut Puffer, Wirtschaftstreuhänder in 4690 Schwanenstadt, Sparkassenplatz 2, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung der Amtsbeauftragten vom 16. März 2005 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 13. Jänner 2005, StrNr. 2003/00213-001, nach der am 11. Mai 2006 in Anwesenheit der Beschuldigten und ihres Verteidigers, der Amtsbeauftragten OR Mag. Christine Sageder sowie der Schriftführerin Sarah Hinterreiter durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

**I.** Der Berufung der Amtsbeauftragten wird **teilweise Folge** gegeben und die angefochtene Entscheidung des Spruchsenates betreffend das Teilstück der Verkürzung an Einkommensteuer bezüglich der Veranlagungsjahre 2000 bis 2003 dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:

RN ist schuldig, sie hat im Amtsbereich des Finanzamtes Vöcklabruck (nunmehr: Gmunden Vöcklabruck) 2001 bis 2003 als Abgabepflichtige fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 2000 bis 2002 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von (teilweise umgerechnet) insgesamt € 5.746,33 (2000: ATS 26.099,-- bzw. € 1.896,69 + 2001: ATS 27.925,-- bzw. € 2.029,39 + 2002: € 1.820,25) bewirkt, indem sie unter Außerachtlassung der ihr möglichen, gebotenen und zumutbaren Sorgfalt gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden Einkünfte aus Kapitalvermögen aus einem von UZ treuhändisch für sie gehaltenen Wertpapierdepot nicht angezeigt bzw. offen gelegt hat, weshalb die obgenannten bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungspflicht nicht festgesetzt worden sind, und dadurch jeweils das Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen.

Gemäß §§ 34 Abs. 4 iVm. 21 Abs. 1 und 2 FinStrG wird daher über sie eine **Geldstrafe** von

**€ 2.000,--**

**(in Worten: Euro zweitausend)**

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

**einer Woche**

verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG werden die von der Beschuldigten zu tragenden Verfahrenskosten mit € 200,-- bestimmt.

Die ebenfalls von der Beschuldigten zu tragenden allfälligen Kosten des Strafvollzuges sind mit gesondertem Bescheid festzusetzen.

## **II. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.**

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis vom 13. Jänner 2005 zu StrNr. 2003/00212-001 hat der angeführte Spruchsenat als Organ des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz das gegen RN mit Bescheid der Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 5. Juli 2004 wegen des Vorwurfs, sie habe vorsätzlich als Abgabepflichtige im genannten Finanzamtsbereich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich zur (vollständigen) Erklärung erzielter Einkünfte aus Kapitalvermögen, eine Verkürzung an Einkommensteuer für die Veranlagungsjahre 1994 bis 2002 in Höhe von insgesamt € 24.707,68 bewirkt und dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen, gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

In seiner Begründung verwies der Spruchsenat im Wesentlichen darauf, dass nach den Ergebnissen des durchgeföhrten Untersuchungsverfahrens davon auszugehen gewesen sei, dass die Beschuldigte nicht gewusst habe, dass für die in den Jahren 1994 bis 2002 aus einem treuhändisch von UZ gehaltenen, tatsächlich aber weiterhin ihr zuzurechnenden, zur Absicherung eines Kredites der Firma AF-GesmbH verpfändeten Wertpapierkonto bezogenen Erträge die depotführende Bank keine Kapitalertragsteuer abgeführt habe und sie deshalb

verpflichtet gewesen sei, diese Kapitaleinkünfte gegenüber der Abgabenbehörde anzugeben und dass ihr dieser Irrtum auch nicht im Sinne des § 9 FinStrG vorgeworfen werden könne, weshalb das gegen sie eingeleitete Strafverfahren einzustellen gewesen sei.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung der Amtsbeauftragten vom 16. März 2005, wobei im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Die Beschuldigte habe in den Jahren 1994 bis 2002 Ausschüttungen aus einem Wertpapierdepot in Höhe von insgesamt ATS 1,060.905,-- erhalten, die sie in den jährlich eingereichten Einkommensteuererklärungen nicht angegeben habe. Nachdem 1993 aufgrund finanzieller Schwierigkeiten der Firma des Lebensabschnittspartners der Beschuldigten, für die sie als Bürgin unterschrieben habe, ein Zugriff der Bank auf ihr Wertpapierdepot befürchtet worden sei, habe sie bei Beibehaltung der Nutznießung daraus das Depot treuhändisch ihrer Schwägerin UZ übertragen.

Die Beschuldigte sei sich im Klaren gewesen, dass das Depot im Inland verblieb und die Erträge daraus als Einkünfte aus Kapitalvermögen in Österreich zu versteuern seien.

Dennoch habe sie entsprechende Kapitaleinkünfte im Unterschied zu erklärten Darlehensrückzahlungen seitens der Firma ihres Lebensabschnittspartners gegenüber der Abgabenbehörde nicht erklärt. Obwohl es im Laufe der Jahre hinsichtlich des Wertpapierdepots mehrere von der Beschuldigten veranlasste Transaktionen gegeben habe (Wechsel der depotführenden Bank, Treuhandvertrag zwischen RN und UZ, Verpfändung), habe sich die Beschuldigte nie um die Besteuerung der daraus bezogenen Erträge gekümmert bzw. auch keine Erkundigungen darüber eingeholt.

Es sei daher, da die Beschuldigte offenbar nicht die gebotene, pflichtgemäße und auch zumutbare Sorgfalt aufgewendet habe, jedenfalls kein entschuldbarer Irrtum anzunehmen. Wenn auch das Motiv für die Treuhandgestaltung nicht in der Steuerersparnis gelegen sei, sei dies doch eine angenehme, von der Beschuldigten ernsthaft für möglich gehaltene und in Kauf genommene Nebenerscheinung gewesen.

Es werde daher unter Bezugnahme auf die Stellungnahme vom 21. September 2004, ausgehend von einem Verkürzungsbetrag in Höhe von € 24.707,68, eine Bestrafung wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG beantragt.

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

Auf Grund der neben den verfahrensgegenständlichen Finanzstrafakt den Veranlagungsakt des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck zu StNr. 392/3728, den Arbeitsbogen zu ABNr. 101144/02 (betreffend die Betriebsprüfung bei der Firma AF-GesmbH) und insbesondere den Ergebnissen des von der erkennenden Behörde durchgeföhrten Berufungsverfahrens (mündliche Berufungsverhandlung vom 11. Mai 2006) umfassenden Aktenlage ist für die verfahrensgegenständliche Berufungsentscheidung im Sinn des § 161 Abs. 1 FinStrG von nachstehend angeführtem Sachverhalt auszugehen:

Die, abgabenrechtlich zumindest seit 1995 gemäß § 83 BAO steuerlich vertretene und unter der StNr. 392/3728 beim Finanzamt Vöcklabruck erfasste Beschuldigte, ehemalige

kaufmännische Angestellte und nunmehrige Pensionistin, die zum Entscheidungszeitpunkt neben einem monatlichen Netto-Pensionsbezug in Höhe von € 813,-- noch monatliche Kreditraten in Höhe von € 2.145,-- von der Firma AF-GesmbH sowie die (jährlichen) Depoterträge aus einem bei der B-Bank bestehenden Wertpapierkonto, zuletzt laut eigenen Angaben ATS 45.000,-- bzw. € 3.270,28 p. a., erhält und (Bank-)Verbindlichkeiten in Höhe von ca. € 290.000,-- hat, ist Lebensgefährtin des Herrn AF, Gesellschafter-Geschäftsführer der seit 1992 im Amtsbereich des Finanzamtes Vöcklabruck (nunmehr: Gmunden Vöcklabruck) bestehenden Firma AF-GesmbH (FN 12 bzw. StNr. 032/3708) und gleichzeitig auch Gesellschafterin der GesmbH ihres Lebensgefährten.

Vor dem Jahr 1993 übernahm sie für bei der A-Bank bestehende Verbindlichkeiten der AF-GesmbH eine Bürgschaft und verpfändete (zur Sicherheit) den Inhalt eines auf sie als Depotinhaberin lautenden, aus dem früheren Verkaufserlös einer Eigentumswohnung herrührenden, kapitalertragsteuerpflichtige Miteigentumsanteile beinhaltenden Wertpapierdepots bei der A-Bank.

Auf Grund der angespannten wirtschaftlichen Lage der AF-GesmbH Ende 1993 wurde – angeblich zur Vermeidung eines drohenden Rückgriffes der A-Bank auf das verpfändete Wertpapierdepot – das Depot bzw. dessen Inhalt (Miteigentumsanteile im Wert von ATS 1.975.288,--, umgerechnet € 143.549,77) mittels eines zwischen der Beschuldigten und ihrer im Ausland wohnhaften Schwägerin, Frau UZ, abgeschlossenen Treuhandvertrages vom 26. November 1993 (vgl. den genannten Arbeitsbogen, Blatt 406 ff) treuhändisch auf UZ übertragen, wobei vertraglich vereinbart wurde, dass die im eigenem Namen, aber im Interesse der Treugeberin voll verfügberechte Treuhänderin sämtliche aus dem Vertragsgegenstand herrührenden finanziellen Vorteile der Treugeberin, die sich ihrerseits zur Schad- und Klagosstellung der Treugeberin, insbesondere auch in fiskalischen Belangen, verpflichtete, abzuführen habe (Finanzstrafakt Bl. 6 f).

Gegenüber der A-Bank wurde als neue Kontoinhaberin UZ angegeben.

Laut Aussage der Beschuldigten in der mündlichen Berufungsverhandlung wurde der Treuhandvertrag der weiterhin depotführenden A-Bank nicht vorgelegt.

Nach wie vor erhielt die Beschuldigte aber laut ihren Angaben sämtliche den Depotinhaber nicht benennenden Depotauszüge (vgl. Bl. 389 des Arbeitsbogens) zugesandt und wurden die (kapitalertragsteuerpflichtigen) Wertpapiererträge in Höhe von insgesamt ATS 668.317,--,

davon 1994: ATS 163.249,--. 1995: ATS 115.141,--, 1996: ATS 109.610,--, 1997: ATS 99.767,--, 1998: ATS 94.662,-- und 1999: ATS 85.888,--, das ergibt insgesamt € 48.568,49, dem zugehörigen Verrechnungskonto bei der A-Bank gutgeschrieben, worüber weiterhin RN verfügen konnte, ohne dass nunmehr durch die – solcherart über die Ausländereigenschaft der in wirtschaftlicher Hinsicht über die Erträge tatsächlich Verfügungsberechtigten getäuschte – A-Bank eine Kapitalertragsteuer einbehalten worden wäre (vgl. dazu die glaubwürdigen Einlassungen der UZ gegenüber dem Finanzamt München V unter genauer Benennung der sich verändernden bezughabenden Kontonummern bei den depotführenden Banken, wonach ihr als Treuhänderin aus dem Wertpapierdepot keine Vorteile zugekommen sind, diese also vertragsgemäß bei der Beschuldigten verblieben sind, und den Aktenvermerk des Betriebsprüfers vom 10. November 2003, wonach von der [den] Bank[en] keine Kapitalertragsteuer abgeführt wurde, da diese ja der Ansicht war[en], dass das Depot in ausländischen Händen sei (Arbeitsbogen Bl. 357, 399 ff.).

Eine Angabe der Depot-Erträge in den (eingereichten) Einkommensteuererklärungen der Beschuldigten betreffend die Veranlagungsjahre 1994 bis 1999 (Einkünfte aus Kapitalvermögen) erfolgte nicht.

Ende 1999 bzw. Anfang 2000 kam es bezüglich der bürgschaftsgegenständlichen Bankverbindlichkeiten der Firma AF-GesmbH zu einer Umschuldung auf die B-Bank und wurde gleichzeitig auch das (verpfändete) Wertpapierdepot bzw. der Depotinhalt von der Beschuldigten auf ein Wertpapierdepot der B-Bank transferiert.

Im Zuge dieser Verlagerung wurde von der Beschuldigten – so ihre Ausführungen in der Berufungsverhandlung – der (depotführenden) B-Bank auch der Treuhandvertrag vom November 1993 vorgelegt, wenngleich ohne Veränderung der steuerlichen Behandlung durch die nunmehr depotführende B-Bank:

Als Depotinhaberin betreffend die spruchgegenständlichen Wertpapiere wurde UZ genannt bzw. lauteten die jedenfalls auch der Beschuldigten zugegangenen Kontoauszüge, auf welchen die Kuponugschriften verrechnet wurden (vgl. Arbeitsbogen Bl. 390), sowie die Depotauszüge selbst (vgl. Arbeitsbogen Bl. 395) auf den Namen UZ. Auch flossen die (kapitalertragsteuerpflichtigen) Depoterträge ab 2000 in Höhe von insgesamt € 18.849,04, davon 2000: ATS 87.661,--, 2001: ATS 88.270,-- und 2002: € 6.63,64 weiterhin der Beschuldigten zu.

Eine Erklärung bzw. Offenlegung der (nicht endbesteuerten) Kapitaleinkünfte gegenüber der Abgabenbehörde innerhalb der gesetzlichen Erklärungsfristen (§§ 133 ff BAO) erfolgte seitens der Beschuldigten, die laut eigenen Angaben zur StNr. 392/3728 ab dem Veranlagungsjahr 1999 nur mehr Einkünfte im Sinne des § 25 EStG 1988 bezog, nicht.

Auf Grundlage dieser im Zuge der Betriebsprüfung bei der AF-GesmbH, ABNr. 101144/02, in Bezug auf die Beschuldigte festgestellten Umstände wurden von der Abgabenbehörde in den gemäß § 303 Abs. 4 BAO zur StNr. 392/3728 wiederaufgenommenen Abgabenverfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 2002 die jeweilige Jahreseinkommensteuer unter Berücksichtigung der oben angeführten Kapitaleinkünfte am 1. April 2004 bzw. am 14. Juni 2004 neu bzw. erstmals festgesetzt, woraus sich Nachforderungen in nachstehender Höhe ergaben: 1994: € 4.080,14, 1995: € 3.394,69, 1996: € 3.345,27, 1997: € 2.963,02, 1998: € 2.818,54, 1999: € 2.359,69, 2000: € 1.896,69, 2001: € 5.662,49 und 2002: € 1.820,25.

Diese Bescheide erwuchsen (unangefochten von der Beschuldigten) in Rechtskraft bzw. wurden die vorgeschriebenen Abgabenbeträge von der Beschuldigten auch ordnungsgemäß im Sinne der Abgabenvorschriften entrichtet.

Gemäß § 2 Abs.3 Z.5 iVm § 27 Abs.1 Z.4 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 zählen zu den einkommensteuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen einer in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Person wie RN inländische Kapitalerträge wie Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, also auch zum Beispiel aus Miteigentumsanteilen aus Anlagefonds.

Gemäß § 93 Abs.1 und 3 Z.4 EStG 1988 unterliegen diese inländischen Kapitalerträge aus den spruchgegenständlichen Forderungswertpapieren in Form von verbrieften Investmentfondsanteilen der Einkommensteuererhebung durch Abzug vom Kapitalertrag. Diese einbehaltene 25%ige Kapitalertragsteuer hatte die kuponauszahlende Stelle, im gegenständlichen Fall die A- und in weiterer Folge die B-Bank, gemäß § 96 Abs.1 Z.3 EStG 1988 spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Monat, in welchem die Kapitalertragsteuer einbehalten worden war, folgenden Kalendermonat (also bis zum 15. des nach dem Monat der Einbehaltung zweitfolgenden Monat) an die zuständige Abgabenbehörde (§ 96 Abs.2 leg.cit.) abzuführen, wobei bis jeweils zu diesem Zeitpunkt auch eine entsprechende Offenlegung in Form einer Anmeldung vorzunehmen war (§ 96 Abs.3 leg.cit.).

Durch einen derartigen Steuerabzug gilt gemäß § 97 Abs.1 EStG 1988 die Einkommensteuer als abgegolten.

Unterbleibt aber der Steuerabzug und gibt es daher keine Abgeltung der Einkommensteuer, ist die Einkommensteuer notwendigerweise im Wege der Veranlagung zu erfassen.

Gemäß § 119 Abs.1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabevorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs.2 leg.cit. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen, wie im gegenständlichen Fall die Einkommensteuererklärungen.

Bei in Österreich hingegen nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Personen (wie beispielsweise im gegenständlichen Fall UZ) würden gemäß § 98 Z.5 derartige Kapitaleinkünfte keiner österreichischen Einkommensteuer unterliegen, auch nicht in Form eines Steuerabzuges.

In diesem Fall kann zur Vermeidung einer verfahrensaufwendigen späteren Rückerstattung von vornherein von einem Steuerabzug abgesehen werden, wenn der Anleger gegenüber der Bank (der kuponauszahlenden Stelle) seine Ausländereigenschaft nachweist bzw. glaubhaft macht und sich das betreffende Forderungswertpapier – wie hier – auf dem Depot einer inländischen Bank befindet (so die Ansicht des Fiskus in AÖF 1993/158, Pkt. 6.2, vgl. bereits *Doralt / Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechtes I<sup>5</sup>, 230 f, und unverändert I<sup>7</sup>, 284 f).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt, wobei gemäß § 11 leg.cit. nicht nur der unmittelbare Täter ein solches Finanzvergehen begeht, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen, oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt.

Eine Abgabenverkürzung ist u.a. bewirkt, wenn selbst zu berechnende Abgaben (beispielsweise die von Banken abzuführende Kapitalertragsteuer) nicht [bis zum Ablauf des Fälligkeitstages] abgeführt werden (§ 33 Abs.3 lit.b leg.cit.) oder Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind (beispielsweise die im Veranlagungsweg festzusetzende Einkommensteuer), zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der

Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungspflicht nicht festgesetzt werden konnten (§ 33 Abs.3 lit.a leg.cit.).

Nach Ansicht des Berufungssenates konsumiert in diesem Zusammenhang eine Strafbarkeit der Hinterziehung der Einkommensteuer infolge der Verheimlichung der Kapitaleinkünfte nach § 33 Abs.1 FinStrG eine solche wegen der als Vortat anzusehenden Bestimmung der Bankangestellten zur Nichtabfuhr der einen Teil der später verkürzten Einkommensteuer entsprechenden Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG macht sich (des Finanzvergehens) der fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 bezeichnete Tat fahrlässig begeht.

Dabei käme aber eine fahrlässige „Bestimmungstat“ nicht in Betracht.

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

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

§ 9 leg. cit zufolge wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlief, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen, wobei Fahrlässigkeit auch dann dem Täter nicht zurechenbar ist, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterlief.

Der sich aus der Aktenlage (siehe den Depotauszug im genannten Arbeitsbogen, Blatt 389, der den ausdrücklichen, von der A-Bank stammenden Vermerk „KESt-pflichtiges Wertpapier“ aufweist) und andererseits aus dem Vorbringen von RN in der Berufungsverhandlung, wonach die 1993 zwischen ihr und UZ abgeschlossene Treuhandvereinbarung nicht der ursprünglich depotführenden und entsprechend den Bestimmungen des EStG 1988 ab 1994 bis 1999 abfuhrverpflichteten A-Bank zur Kenntnis gebracht worden sei, theoretisch ergebenden

Möglichkeit, dass die A-Bank von einem für ihre Abfuhrverpflichtung relevanten Wechsel in der Person des Depotinhabers nichts gewusst und so möglicherweise (weiterhin), entgegen den Ausführungen der Amtsbeauftragten, die entsprechende Kapitalertragsteuer abgeführt haben könnte (sodass im Hinblick auf die aus dem Depot bei der A-Bank bezogenen Erträge eine Abgabenverkürzung im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG überhaupt nicht vorliege), stehen die Feststellungen des Betriebsprüfers und das bisherige Vorbringen der Beschuldigten entgegen. Auch aufgrund ihres weiteren Verhaltens im Abgabenverfahren (eine objektive Tathandlung nach § 33 Abs. 1 FinStrG wurde von RN bisher nicht in Frage gestellt bzw. wurden auch die mit den in Rechtskraft erwachsenen Abgabebescheiden vom 1. April 2004 vorgeschriebenen Abgabenbeträge ordnungsgemäß und vollständig entrichtet) kann mit großer Wahrscheinlichkeit auch im Hinblick auf die Abgabenverkürzungen betreffend die Veranlagungsjahre 1994 bis 1999 von einer objektiven Tatbestandsverwirklichung im Sinne der bezogenen Gesetzesstelle ausgegangen werden.

Das Vorbringen der Beschuldigten, man habe der A-Bank den Treuhandvertrag nicht gezeigt, spricht sogar in Wirklichkeit dafür, dass auch von dieser keine Kapitalertragsteuer einbehalten worden ist, weil andernfalls – wollten sie sich nicht selbst strafbar machen – die korrekte Vorgangsweise der Bankbediensteten die gewesen wäre, in Reaktion auf die bloße Vortäuschung der Auslandseigenschaft der tatsächlichen Depotinhaberin erst recht Kapitalertragsteuer einzubehalten.

Umso mehr gilt dies für die objektive Aktenlage ab einschließlich 2000, derzufolge das ab 2000 bestehende Depot bei der B-Bank bis einschließlich 2002 definitiv auf UZ lautete und Erklärungen bzw. Offenlegungen der die Kapitalerträge beziehenden Beschuldigten gegenüber der Abgabenbehörde innerhalb der gesetzlichen Frist jeweils nicht erfolgten, wobei hinsichtlich der jeweiligen Verkürzungsbeträge (1994 bis 2002) auf die im Rahmen der freien Beweiswürdigung auch für das Strafverfahren heranzuziehenden Ergebnisse des Abgabenverfahrens verwiesen werden kann, zumal im Arbeitsbogen (Bl. 390) befindliche Kopien von Auszügen des auf UZ lautenden Kontos bei der B-Bank ersichtlich machen, dass jedenfalls nunmehr (bei gleichbleibendem Bruttoertrag, vgl. Bl. 389 und 390) durch die Banken keine diesbezügliche Einbehaltung und Abfuhr von Kapitalertragsteuer vorgenommen worden ist.

Zur subjektiven Tatseite ist generell im Hinblick auf die Bestimmung des § 9 FinStrG festzustellen, dass insbesondere nach den im Rahmen der Berufungsverhandlung

---

gewonnenen Erkenntnissen im Sinne des § 98 Abs. 3 FinStrG im Zweifel zu ihren Gunsten von einem Irrtum der Beschuldigten einerseits hinsichtlich der abgabenrechtlichen Pflichtverletzung(en) und andererseits auch hinsichtlich der eingetretenen Abgabenverkürzung(en) ausgegangen werden kann.

Mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit ist nicht auszuschließen, dass RN lediglich mit dem Motiv gehandelt hat, durch ein „Umschreibenlassen“ des Inhabers des Wertpapierdepots einen drohenden Zugriff der A-Bank zu verhindern.

Da in dem vor allem auf Grund der persönlichen Umstände der Beschuldigten (welche laut ihren Angaben keinerlei buchhalterische Ausbildung genossen hat und deren vormalige berufliche Tätigkeit sich auf Saisonarbeit als Serviererin in einem Kaffeehaus beschränkt hat) und dem möglichen sachlichen Hintergrund (siehe oben) für das tatbildmäßige Handeln glaubhaft versicherten Nichtwissen um die steuerlichen Auswirkungen der vorgenommenen Änderungen in Bezug auf den formellen Empfänger der Kapitalerträge ein vorsätzliches, auch in der Form des dolus eventualis zumindest ein aktuelles (Unrechts-)Bewusstsein, Mitbewusstsein oder Begleitwissen („ernstlich für möglich halten“) erforderndes, Handeln im Sinne des § 33 Abs.1 FinStrG aus der Aktenlage nicht ableitbar ist, konnte so dem diesbezüglichen Berufungsbegehren der Amtsbeauftragten um einen Schulterspruch wegen Abgabenhinterziehung nicht näher getreten werden.

Hinsichtlich der weiters anzustellenden Überlegungen in Richtung eines (nicht entschuldbaren, weil auf Fahrlässigkeit zurückzuführenden) Irrtums bzw. einer allfälligen schulhaften Abgabenverkürzung iSd. §§ 34 Abs. 1 iVm. 33 Abs. 1 FinStrG ist zwischen den Verkürzungen betreffend die Veranlagungsjahre 1994 bis 1999 einerseits und den Verkürzungen betreffend die Veranlagungsjahre 2000 bis einschließlich 2002 andererseits zu differenzieren.

Grundsätzlich ist ein dem Täter über die Anwendbarkeit einer steuerlichen Rechtsvorschrift unterlaufener Irrtum nur dann entschuldbar, wenn er völlig frei von Fahrlässigkeit entstanden ist (vgl. z.B. OGH vom 19. Jänner 1967 9 Os 65/66) bzw. wenn dem objektiv tatbildlich Handelnden die betreffende Vorschrift trotz Anwendung der nach seinen persönlichen Verhältnissen erforderlichen und auch zumutbaren Sorgfalt unbekannt geblieben ist (vgl. z.B. VwGH vom 23. Jänner 1970, 1338/69). Dabei kann bereits in der Unterlassung der einem Beschuldigten subjektiv zumutbaren Erkundigung ein Verschulden gelegen sein, welches das Vorliegen eines entschuldbaren Irrtums regelmäßig ausschließt (vgl. VwGH vom 22. November 1967, 275/67).

Neben der auf die individuellen bzw. subjektiven Täterverhältnisse abstellenden Zumutbarkeit sorgfaltsgemäßen Handelns ist im Hinblick auf die (objektive und subjektive) Erforderlichkeit von beispielsweise entsprechenden Erkundigungen bzw. auf die vom tatbildmäßig Agierenden aufzuwendende objektive und pflichtgemäße Sorgfalt dabei einerseits auf die Situation selbst und andererseits auf den maßgerechten Menschen in eben dieser konkreten Lage abzustellen. Ist die (objektive) Situation z.B. so beschaffen, dass sich auch ein maßgerechter Mensch in der Lage des Täters mit seinen Fähigkeiten keine Gedanken über die möglichen steuerrechtlichen Konsequenzen seines Handelns machen würde, wird in der Nichteinhaltung entsprechender Auskünfte eine Nachlässigkeit wohl nicht erblickt werden können.

Im Anlassfall wurde zwar der angeführte Treuhandvertrag zwischen der Beschuldigten und ihrer Schwägerin UZ bereits 1993 abgeschlossen, bis zum Ende 1999 bzw. Anfang 2000 erfolgten Wechsel zur B-Bank aber – so die Beschuldigte – nicht der depotführenden, weiterhin die UZ als Depotinhaberin führenden A-Bank vorgelegt.

Wie aber das „Umschreiben“ bei der A-Bank bei dieser Handlungsvariante konkret vor sich gegangen ist, kann der Aktenlage nicht entnommen werden.

Da aus den der Beschuldigten, die – laut ihren Einlassungen in der Berufungsverhandlung – um die grundsätzliche Abfuhr der Kapitalertragsteuer durch den Schuldner der Erträge wusste, weiterhin (unmittelbar) zugegangenen Depotauszügen (vgl. insbes. Bl. 389 des angeführten Arbeitsbogens) kein Hinweis auf eine Änderung der steuerlichen Situation erkennbar war, Kontoauszüge der A-Bank, auf welchen die Kuponngutschriften verbucht worden sind und allenfalls derartige Hinweise enthalten haben, dem Berufungssenat nicht vorgelegt worden sind, sodass im Ergebnis im Zweifel davon auszugehen ist, dass auch hier keine Hinweise vorgelegen haben, die Erträge ohnehin ihr wie bisher zur Verfügung gestellt wurden, besteht im Zweifel zugunsten für RN die Möglichkeit, dass diese der Meinung gewesen ist, das „Umschreiben“ des Kontoinhabers hätte gar keine steuerlichen Auswirkungen gehabt, und mangels erkennbarer Vorgänge auch gar keinen Anreiz gehabt hat, entsprechende Erkundigungen anzustellen. Unter anderem in Anbetracht ihres in der Berufungsverhandlung an den Tag gelegten Wissensstandes und intellektuellen Fähigkeiten kann ihr bei dieser Beweislage ein diesbezügliches fahrlässiges Verhalten nicht nachgewiesen werden.

Anders verhält es sich jedoch mit den Verhältnissen ab einschließlich dem Veranlagungsjahr 2000:

Nach ihren Angaben wurde über Initiative der Beschuldigten beim Bankenwechsel der ursprüngliche Treuhandvertrag der B-Bank vorgelegt und damit also offengelegt, dass UZ nur vorgeschoben war und sie sie selbst die Kontoinhaberin gewesen ist.

Dass sich die Beschuldigte offenbar auch zu diesem Zeitpunkt nicht mit dem Vertragsinhalt, der u.a. ausdrücklich (auch) auf steuerliche Auswirkungen Bezug nimmt (vgl. Pkt. V, letzter Satz des Treuhandvertrages), auseinander gesetzt hat, obwohl sie von sich aus entsprechende zur Übertragung des Depots erforderliche aktive Handlungen gesetzt hat und obwohl überraschenderweise trotz Vorlage des Treuhandvertrages dennoch auf den der Beschuldigten zugegangenen Auszügen der B-Bank UZ als Inhaberin aufgeschiene ist, ja vielmehr nun auch die Depotauszüge auf den Namen ihrer Schwägerin ausgestellt waren, sie vielmehr keine ihr ohne weiteres zumutbare Erkundigungen hinsichtlich möglicher steuerrechtlicher Konsequenzen, sei es beim Steuerberater, bei der Bank oder beim Finanzamt, angestellt hat, begründet insgesamt den Vorwurf eines fahrlässigen Verhaltens bzw. macht die von RN in Bezug auf diese Teilstufen geltend gemachte Unkenntnis in Wirklichkeit zu einem unentschuldbaren Irrtum im Sinne des § 9 FinStrG.

Der Beschuldigte ist daher in Bezug auf die unter Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten begangenen Einkommensteuerverkürzungen für die Jahre 2000 bis 2002 fahrlässiges Verhalten nach § 34 Abs. 1 FinStrG anzulasten.

Gemäß §§ 34 Abs. 4 iVm. 21 Abs. 1 und 2 FinStrG ergibt sich für die auszusprechende Geldstrafe ein Strafrahmen von bis zu € 5.746,33 und für die (zwingend) auszusprechende Ersatzfreiheitsstrafe (§ 20 leg. cit.) eine maximale Obergrenze von drei Monaten.

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG bildet die Grundlage für die Bemessung sowohl der Geld- als auch der Ersatzfreiheitsstrafe die Schuld des Täters, wobei gemäß Abs. 2 leg. cit. zufolge auch die gesetzlichen Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon ohnehin die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen sind. Die Strafbemessungsvorschriften der §§ 32 ff StGB gelten dabei sinngemäß. Ebenso sind nach § 23 Abs. 3 FinStrG für die Ausmessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters entsprechend zu berücksichtigen.

An Milderungsgründen liegen hier jener der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenseit (§ 34 Abs. 1 Z. 2 StGB) sowie der vollständigen Schadengutmachung (§ 34 Abs. 1 Z. 14 StGB) vor.

Dem gegenüber besteht ob der Mehrzahl der deliktischen Angriffe der gesetzliche Erschwerungsgrund des § 33 Z. 1 StGB.

Berücksichtigt man weiters den jeder Straffestsetzung gleichsam immanenten präventiven Aspekt (vgl. z.B. VwGH vom 19. Mai 1988, 88/16/0009), wobei hier insbesondere zu bedenken ist, dass eine, sich ausschließlich am strafbestimmenden Wertbetrag bzw. am individuellen Verschuldensgrad orientierende, geringe Bestrafung von über einen Zeitraum von mehreren Jahren begangenen Abgabenverkürzungen möglicherweise geeignet wäre, in der Öffentlichkeit eine negative Beispielwirkung zu entfalten, so erscheint, ausgehend von der festgestellten persönlichen und wirtschaftlichen Situation der Beschuldigten, mit einer spruchgemäßen Ausmessung der Geldstrafe in Höhe von annähernd einem Drittel der gesetzlich zulässigen Höchststrafe, den Tat- und Täterumständen bzw. den gesetzlichen Strafzwecken hinreichend Rechnung getragen.

Gleiches gilt hinsichtlich der für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe festzusetzenden Ersatzfreiheitsstrafe, bei der ausgehend von dem Spannungsverhältnis zwischen der aus der allgemeinen Spruchpraxis ableitbaren (fiktiven) Proportionalität zwischen Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe einerseits und der im FinStrG grundsätzlich unabhängig vom Verschuldensgrad einheitlich vorgesehenen maximalen Strafobergrenze andererseits, ein deutlich unter einem Zehntel der Höchststrafe gelegenes Strafausmaß ausreichend erscheint.

Die Bestimmung der Kosten bzw. die Entscheidung über die Kostentragung gründen sich auf die bezogene Gesetzesstelle.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht der 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, einem Steuerberater oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 169 FinStrG wird zugleich der 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 Gmunden Vöcklabruck zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Linz, 11. Mai 2006