

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Finanzstrafsache gegen Bf., AdresseBf., vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Klaus Burka, Wächtergasse 1/11, 1010 Wien, wegen des Finanzvergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde der Beschuldigten vom 11.10.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart als Finanzstraßbehörde vom 7.9.2016, Strafnummer 2016\*\*\*, betreffend die Verwarnung gemäß § 25 Abs 1 FinStrG zu Recht erkannt :

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 7. September 2016, SN 2016\*\*\*, hat das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart als Finanzstraßbehörde die Beschwerdeführerin Bf. (=Bf.) nach § 34 Abs 1 FinstrG für schuldig erkannt, weil sie grob fahrlässig als Abgabepflichtige im Bereich des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen für die Jahre 2012 und 2013 eine Verkürzung an bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben und zwar an USt 2012 iHv € 321,98, USt 2013 iHv € 522,78, ESt 2012 iHv € 2.935,00 und ESt 2013 iHv € 4.000,96 bewirkt und dadurch ein Finanzvergehen nach § 34 (1) FinStrG begangen habe.

Aus diesem Grund wurde über sie gemäß § 25 Abs 1 FinStrG eine Verwarnung ausgesprochen.

Gegen diese Verwarnung richtet sich die fristgerechte Beschwerde der Beschuldigten vom 11. Oktober 2016, in der ausgeführt wird, dass aufgrund einer bei der Bf. im Sommer 2016 durchgeführten Betriebsprüfung, angesichts der von der belangten Behörde dort getroffenen Feststellungen, berichtigte Steuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2014 ergangen seien. Die Bf. sei in weiterer Folge mit Schreiben vom 19.8.2016 von der Einleitung eines gegen sie geführten Finanzstraßverfahrens verständigt worden, in dem ihr vorgeworfen wurde, grob fahrlässig als Abgabepflichtige unter Verletzung

der abgabenrechtlichen Anzeige- Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen für die Jahre 2012 und 2013 eine Verkürzung an bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben bewirkt zu haben.

Die Bf. bediene sich zur Erfüllung ihrer Steuerpflicht seit Jahren eines Steuerberaters, übergebe alle Belege ordnungsgemäß und agiere dabei mit bestem Wissen und Gewissen. Sie habe der Aufforderung zur Rechtfertigung gefolgt, weshalb sich ihr Steuerberater mit der belangten Behörde in Verbindung gesetzt und hinsichtlich der verdächtigen Positionen eine Erklärung abgegeben habe.

Mit Bescheid vom 7.9.2016 sei die Bf. für schuldig erkannt worden, ein Finanzvergehen nach § 34 (1) FinStrG begangen zu haben. Gemäß § 25 Abs. 1 FinStrG sei jedoch, da das Verschulden geringfügig war und die Tat keine, oder nur unbedeutende Folgen nach sich gezogen habe, von der Verhängung einer Strafe abgesehen und der Bf. eine Verwarnung erteilt worden. Eine Begründung, weshalb eine Verwarnung ausgesprochen wurde, sei nicht erfolgt.

Der Bf. sei nicht ersichtlich, warum die belangte Behörde die ausgesprochene Verwarnung für notwendig erachte, denn eine mit Bescheid auszusprechende Verwarnung sei gemäß § 25 Abs. 1 FinStrG nur dann erforderlich, wenn es aus Gründen der Spezialprävention geboten sei, den Täter von weiteren Finanzvergehen abzuhalten. Die Verwarnung drücke einen förmlichen Vorwurf und zugleich eine Rückfallsbefürchtung aus (Tannert, FinStrG, § 25).

Da die Bf. finanzstrafrechtlich keine Vorstrafen aufweise, sei der förmliche Vorwurf und die Rückfallsbefürchtung nicht gerechtfertigt. Seitens der Behörde sei im Bescheid auch keinerlei Begründung erfolgt, weshalb die Verwarnung ausgesprochen worden bzw. eine Rückfallsbefürchtung anzunehmen sei, lediglich den Gesetzestext habe die belangte Behörde zitiert.

Die Bf. habe sich auf die Arbeit ihres Steuerberaters verlassen, um ihren Pflichten als Steuerpflichtige ordnungsgemäß nachzukommen und sei eine Abgabenverkürzung niemals gewollt gewesen. Da auch eine Rückfallsgefahr in jedem Falle ausgeschlossen sei, bestünden keinerlei Anhaltspunkte, weshalb die Bf. aus spezialpräventiven Gründen voraussichtlich nur dann abgehalten werden könne, wenn ihr eine Verwarnung erteilt werde. Auch wenn eine Verwarnung nicht mit einer Verurteilung gleichzusetzen sei, so habe sie doch Bedeutung im Hinblick auf finanzstrafrechtliche Eintragungen, zumal eine Verwarnung in das Finanzstrafregister eingetragen und erst nach zwei Jahren, gerechnet ab Eintragung, wieder gelöscht werde.

Die Bf. stelle daher den Antrag, den Bescheid dahingehend abzuändern, dass vom Ausspruch einer Verwarnung abgesehen und das eingeleitete Verfahren eingestellt werde.

**Zur Entscheidung wurde erwogen:**

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

*Gemäß § 8 Abs. 3 FinStrG handelt grob fahrlässig, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.*

*Gemäß § 25 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde von der Einleitung oder von der weiteren Durchführung eines Finanzstrafverfahrens abzusehen, wenn das Verschulden des Täters geringfügig ist und die Tat keine oder nur unbedeutende Folgen nach sich gezogen hat. Sie hat jedoch dem Täter mit Bescheid eine Verwarnung zu erteilen, wenn dies geboten ist, um ihn von weiteren Finanzvergehen abzuhalten.*

*Gemäß § 161 Abs 3 1. Satz FinStrG ist eine Änderung des angefochtenen Erkenntnisses zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten nur bei Anfechtung durch den Amtsbeauftragten zulässig.*

Dem gegenständlichen Finanzstrafverfahren liegen in objektiver Hinsicht die Feststellungen einer mit Bericht vom 6.7.2016 abgeschlossenen Außenprüfung bei der Bf. betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2012-2014 zugrunde.

Beanstandet und als strafrechtlich relevant betrachtet wurden dabei zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuern sowie Werbungskosten, und zwar Bewirtungsspesen sowie Privataufwendungen für PKW, Telefon und Englischkurs. Insbesondere ist dem Prüfungsbericht zu entnehmen, dass überhaupt kein Privatanteil bezüglich PKW und Telefon zum Ansatz gebracht wurde.

Die Finanzstrafbehörde hat in der Folge mit dem angefochtenen Bescheid festgestellt, dass die Bf. durch ihr Verhalten das Finanzvergehen der fahrlässigen Verkürzung von Umsatz- und Einkommensteuer im Versuchsstadium nach § 34/1 FinStrG begangen hat. Begründend führte die Finanzstrafbehörde aus, das Finanzstrafvergehen sei aufgrund des Ergebnisses des Untersuchungsverfahrens erwiesen, das Verschulden der Bf. geringfügig und hätte die Tat keine oder lediglich unbedeutende Folge nach sich gezogen, sodass von der Verhängung einer Strafe abgesehen werde. Die Erteilung einer Verwarnung sei jedoch geboten, um die Bf. von weiteren Finanzvergehen abzuhalten.

Die Bf. wendet sich im gegenständlichen Rechtsmittel gegen die Annahme einer Abgabenverkürzung und stellt ihre Sichtweise dar, indem sie ausführt, sich auf die Arbeit ihres Steuerberaters verlassen zu haben, um ihren Pflichten als Steuerpflichtige ordnungsgemäß nachzukommen bzw. sei von ihr eine Abgabenverkürzung niemals gewollt gewesen. Dem angefochtenen Bescheid sei auch keinerlei Begründung zu entnehmen, weshalb die Verwarnung ausgesprochen worden bzw. eine Rückfallsbefürchtung anzunehmen sei, lediglich den Gesetzestext habe die belangte Behörde zitiert. Die Bf. sei unbescholten und eine Rückfallsbefürchtung ausgeschlossen, sodass von einer Verwarnung abgesehen werden möge.

Die Verwarnung ist ihrer rechtlichen Natur nach ebenso eine Verwaltungsstrafe wie die Freiheits- oder die Geldstrafe. Ein Bescheid, mit dem eine Verwarnung ausgesprochen wird, unterliegt daher denselben Vorschriften wie sonstige Straferkenntnisse. Da es sich im gegenständlichen Fall um eine monokratische Entscheidung der Erstbehörde handelt, ist lediglich der Beschuldigte beschwerdeberechtigt, womit diese Entscheidung dem "Verböserungsverbot" unterliegt (Verbot der reformatio in peius; § 161 Abs 3 Satz 1 FinStrG).

Das Verbot der reformatio in peius besagt, dass niemand durch ein von ihm selbst oder zu seinen Gunsten ergriffenes Rechtsmittel seine Lage verschlechtern (VwGH 26.11.2002, 99/15/0154) kann. Nach dieser der Strafprozessordnung nachgebildeten Vorschrift wird die auch im Finanzstrafverfahren grundsätzlich bestehende Möglichkeit der Abänderung der erstinstanzlichen Entscheidung zum Nachteil des Beschuldigten dahin eingeschränkt, dass die Entscheidung der II. Instanz nur über Anfechtung des Amtsbeauftragten zum Nachteil des Beschuldigten abgeändert werden darf. Eine solche Abänderung ist also ausgeschlossen, wenn das Rechtsmittel allein vom Beschuldigten eingelegt wurde (VwGH 26.11.2002, 99/15/0154).

Durch das Verschlimmerungsverbot ist die Rechtsmittelinstanz aber nicht gehindert, sie ist vielmehr verpflichtet, sich mit Angelegenheiten in gleicher Weise wie die Strafbehörde erster Instanz zu befassen, dh sie hat die Angelegenheit sowohl in der Frage des rechtlich maßgebenden Sachverhaltes als auch in der Frage der maßgebenden rechtlichen Erwägungen einer neuerlichen selbständigen Prüfung zu unterziehen und auf Grund des Ergebnisses dieser Prüfung ihre Entscheidung zu fällen. Die Rechtsmittelinstanz darf jedoch zufolge des Verbotes einer "Verböserung" die Strafe nicht erhöhen und die Straftat nicht strenger qualifizieren als die erste Instanz (VwGH 23.2.1967, 269/66).

Insoweit ist also das Bundesfinanzgericht an die Feststellung der Finanzstrafbehörde, dass das Verschulden der Bf. geringfügig ist und die Tat keine oder lediglich unbedeutende Folgen nach sich gezogen hat, gebunden und kann daher keine höhere Strafe als eine Verwarnung aussprechen bzw. obliegt es ihr festzustellen, ob die Verwarnung zu recht oder zu unrecht ausgesprochen wurde. Daher bleibt dem Bundesfinanzgericht die Lösung der Frage über, ob es geboten ist, der Bf. mit Bescheid eine Verwarnung zu erteilen, um sie vor weiteren Finanzvergehen abzuhalten.

Nach der Textierung des § 25 FinStrG müssen zwei Voraussetzungen gegeben sein, damit die Behörde berechtigt ist, von der weiteren Durchführung eines Finanzstrafverfahrens abzusehen. Das Verschulden des Täters muss geringfügig sein und die Tat darf keine oder lediglich unbedeutende Folge nach sich gezogen haben. Erst wenn diese beiden Voraussetzungen vorliegen, ist zu prüfen, ob es geboten ist eine Verwarnung zu erteilen, um den Täter von weiteren Finanzvergehen abzuhalten.

Zur Frage des Verschuldens der Bf. ist festzustellen:

Wenn die Bf. vorbringt, eine Abgabenverkürzung sei niemals gewollt gewesen, schenkt das Bundesfinanzgericht der Darstellung der Bf. dahingehend Glauben, dass

sie nicht mit Hinterziehungsvorsatz gehandelt hat. Bezeichnet doch der Vorsatz das Wissen und das Wollen eine rechtswidrige Handlung auszuführen und liegt Vorsatz immer dann vor, wenn eine Person eine rechtswidrige Handlung verwirklichen will, wenn auch bereits bedingter Tatvorsatz ausreicht.

Ein grob fahrlässiges Verhalten hingegen liegt jedoch insbesondere dann vor, wenn der Fehler einer ordentlichen und sorgfältigen Person in derselben Situation wie der Täter/in auf keinen Fall unterlaufen würde. Bei der Bf. handelt es sich um eine akademisch gebildete, langjährig tätige Unternehmerin, bei der mit Sicherheit davon auszugehen ist, dass ihr die Bedeutung der Unterscheidung zwischen betrieblichen und privaten Aufwendungen bekannt ist und sie daher Kenntnis davon hat, dass nicht jedwede Privataufwendungen als Betriebsausgaben abzusetzen sind bzw. allenfalls zumindest ein Anteil betreffend Privataufwendungen wie etwa gegenständlich bei PKW und Telefonkosten auszuscheiden ist sowie dass Vorsteuern nicht zu Unrecht geltend gemacht werden können. Insoweit die Bf. vorbringt, sie bediene sich zur Erfüllung ihrer Steuerpflicht seit Jahren eines Steuerberaters, übergebe alle Belege ordnungsgemäß und agiere dabei mit bestem Wissen und Gewissen, ist sie darauf hinzuweisen, dass die Übertragung der Besorgung der steuerlichen Angelegenheiten auf andere Personen sie nicht von jedweder finanzstrafrechtlicher Verantwortung befreit. Im vorliegenden Fall rechtfertigen die Vielzahl der seitens der Betriebsprüfung festgestellten Fehler und Mängel im Hinblick auf die Trennung der betrieblichen von der privaten Sphäre bzw. die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen die Annahme, dass die Bf. daher die Sorgfalt außer Acht gelassen hat, zu der sie nach den Umständen verpflichtet und die ihr auch zumutbar gewesen wäre.

Zur Frage der Bewertung unbedeutender Folgen darf zunächst auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen werden.

Ob die Folgen geringfügig sind, ist bei der Abgabenverkürzung vor allem nach der Höhe der strafbestimmenden Wertbeträge zu beurteilen. In diesem Zusammenhang hat der VwGH ausgesprochen, dass angesichts von Verkürzungsbeträgen iHv S 26.021 (=€ 1.891 VwGH 27.9.1990, 89/16/0046), S 32.000 (=€ 2.325 VwGH 16.2.1994, 91/13/0210), S 23.000 (=€ 1.671 VwGH 26.11.1998, 98/16/0199) von unbedeutenden Folgen keine Rede sein kann. Bei Berücksichtigung des strafbestimmenden Wertbetrages im gegenständlichen Fall von € 7.779,76 (=S 107.051,83) kann demnach nicht von unbedeutenden Folgen gesprochen werden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes hat die Bf. durch ihr Verhalten gezeigt, dass sie der Erfüllung und Beachtung der ihr vom Gesetz obliegenden Offen- und Wahrheitspflicht bei der Einbringung der Steuererklärung zu wenig Bedeutung zumisst, weshalb die Erteilung - zumindest - einer Verwarnung unabdingbar erscheint, damit die Bf. nicht den Eindruck gewinnt, dass ein solches rechtswidriges Verhalten von der Finanzstrafbehörde toleriert werde, was sie verleiten könnte, ähnliche Finanzvergehen weiterhin zu begehen.

Im Hinblick auf den o.a. nicht unbedeutenden strafbestimmenden Wertbetrag wäre tatsächlich eine Verurteilung wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens zu verhängen gewesen, sodass nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes es jedenfalls geboten erscheint, der Bf. mit Bescheid eine Verwarnung zu erteilen. Diese wird daher ausdrücklich darauf aufmerksam gemacht, dass sie nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes überaus milde bestraft wurde.

### **Zur Unzulässigkeit der Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wien, am 3. Mai 2017