



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat 5

GZ. FSRV/0070-L/07

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 5 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Dr. Peter Binder sowie die Laienbeisitzer Mag. Waltraud Schirz und Angela Pühringer als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen BS, Kraftfahrer, geb. 19XX, whft. in B, vertreten durch Dkfm. Reinhard Schmidt, Steuerberater, 5280 Braunau, Stadtplatz 43, wegen des Finanzvergehens der versuchten Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs. 1 iVm. 13 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 18. Juni 2007 gegen das Erkenntnis des Einzelbeamten des Finanzamtes Braunau Ried Schärading, vertreten durch den Amtsbeauftragten HR Dr. Johannes Stäudelmayr, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 5. Juni 2007, StrNr. 041-2007/00000-001, nach der am 3. April 2008 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten, sowie der Schriftführerin Tanja Grottenthaler durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung des Beschuldigten wird Folge gegeben und die bekämpfte Entscheidung des Finanzamtes Braunau Ried Schärading dahingehend abgeändert, dass das gegen den Beschuldigten wegen des Verdachtes, er habe vorsätzlich versucht, unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Erklärungspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 2003 bis 2006 Einkommensteuern iHv. insgesamt 7.335,94 € zu verkürzen und dadurch das Finanzvergehen der (versuchten) Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1 iVm. 13 FinStrG begangen, unter der StrNr. 041-2007/00000-001 anhängige

Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG im Zweifel zu seinen Gunsten eingestellt wird.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 5. Juni 2007, StrNr. 041-2007/00000-001, hat das Finanzamt Braunau Ried Schärding als Finanzstrafbehörde erster Instanz den Berufungswerber (Bw.) für schuldig erkannt, im genannten Finanzamtsbereich vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Wahrheits- und Offenlegungspflicht, und zwar durch die Geltendmachung zu hoher Werbungskosten in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 eine Verkürzung an Einkommensteuer iHv. zusammen 7.335,94 € zu bewirken versucht und dadurch (ergänze: jeweils) das Finanzvergehen der (versuchten) Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1 iVm. 13 FinStrG begangen zu haben.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß § 33 Abs. 5 (ergänze: iVm. § 21 Abs. 1 und 2) FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von 2.200,00 € verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 14 Tagen ausgesprochen.

Die (vom Beschuldigten zu tragenden) Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit 220,00 € bestimmt.

In der Begründung wurde im Wesentlichen darauf verwiesen, dass der Beschuldigte in den für die Jahre 2003 bis 2006 eingereichten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung jeweils Aufwendungen für Reisekosten für beruflich veranlasste Fahrten als Werbungskosten geltend gemacht habe, ohne die ihm von seinem Arbeitgeber in diesem Zusammenhang zugeflossenen steuerfreien Kostenersätze berücksichtigt bzw. überhaupt Angaben hierüber gemacht zu haben, und somit in den genannten Jahren jeweils zu hohe Werbungskosten beantragt zu haben. Da dem Beschuldigten bereits in den Jahren 1999 bis 2002 seitens der Abgabenbehörde nachweislich mitgeteilt worden sei, dass die als Reisekosten geltend zu machenden Werbungskosten in den Erklärungen jeweils um vom Antragsteller die (steuerfreien) Ersätze des Arbeitgebers zu kürzen seien und darauf auch in den jeweiligen Erklärungsformularen hingewiesen worden sei, werde davon ausgegangen, dass der Beschuldigte gewusst habe, dass im Falle des Nichtabzuges bzw. der Nichtangabe der vom Arbeitgeber gewährten Reisekostenersätze jeweils eine höhere Einkommensteuergutschrift zu erwarten sei. Da das Finanzamt jeweils von sich aus vor der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung die gewährten Kostenersätze ermittelt und diese bei der Bescheiderstellung entsprechend der Sach- und Rechtslage berücksichtigt habe, sei dem Bw.

(mangels Erfolgseintritt) eine versuchte Abgabenhinterziehung iSd. §§ 31 Abs. 1 iVm. 13 FinStrG zur Last zu legen. Unter Berücksichtigung der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschuldigten sowie des Milderungsgrundes des § 34 Abs. 1 Z 13 StGB (Versuch) bzw. des Erschwerungsgrundes der wiederholten Tatbegehung iSd. § 33 Z 1 StGB gelangte die Erstbehörde zu der von ihr vorgenommenen Strafausmessung und der sich daraus erschließenden Kostenbestimmung.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 18. Juni 2007, wobei im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Entgegen den erstinstanzlichen Feststellungen könne dem Bw., der zwar zugegebenermaßen die an ihn ergangenen Steuerbescheide samt Begründungen nicht vollständig gelesen habe, aber andererseits auf Grund der jahrelangen Praxis der Abgabenbehörde, die geltend gemachten Werbungskosten von sich aus auf das gesetzlich anerkannte Ausmaß zu kürzen, und der Nachfrage beim Finanzamt, ob die Erklärung richtig ausgefüllt sei, darauf vertrauen haben können, dass er stets alles richtig gemacht habe, im Hinblick darauf, dass er die um die Erstattungsbeträge ungekürzten Beträge in seine Steuererklärungen aufgenommen habe, kein Vorsatz iSd. §§ 33 Abs. 1 bzw. 8 Abs. 1 FinStrG unterstellt, sondern allenfalls eine leichte Fahrlässigkeit zur Last gelegt werden. Es werde daher beantragt, nach der Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat, das angefochtene Straferkenntnis aufzuheben und das Finanzstrafverfahren gegen den Beschuldigten einzustellen.

Aus Anlass der vorstehenden mündlichen Berufungsverhandlung wurde der spruch- bzw. verfahrensgegenständliche Sachverhalt unter Aufnahme weiterer Beweise, nämlich insbesondere der zeugenschaftlichen Einvernahme der Ehegattin des Bw., Frau SS, ausführlich erörtert.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Auf Grund der neben den Verwaltungsakten zur StNr. 12 und zur verfahrensgegenständlichen StrNr. insbesondere die Ergebnisse der Beweisaufnahme im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung beinhaltenden Aktenlage ist für die über die vorliegende Berufung zu treffende Sachentscheidung iSd. § 161 Abs. 1 FinStrG von nachfolgendem entscheidungserheblichen Sachverhalt auszugehen:

Der unter der vorangeführten StNr. beim Finanzamt Braunau Ried Schärding steuerlich erfasste Bw. reichte für die Kalenderjahre 1999 bis 2002 jeweils Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung (§ 41 Abs. 2 EStG 1988) beim zuständigen Finanzamt ein und machte darin ua. als (bisher im Rahmen des Lohnsteuerabzuges nicht berücksichtigte)

zusätzliche Werbungskosten iSd. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 jeweils die bei ihm im Rahmen seiner Tätigkeit als Berufskraftfahrer in den einzelnen Veranlagungsjahren angefallenen Reisekosten geltend, wobei jedoch bei den jeweils in den diesbezüglichen Erklärungsformularen angegebenen Beträgen die ihm vom Arbeitgeber in diesem Zusammenhang gewährten steuerfreien Ersätze entgegen entsprechender Hinweise weder abgezogen noch sonst der Abgabenbehörde bekannt gegeben wurden. Von Seiten des Finanzamtes ergingen dazu entsprechende, jeweils Abgabengutschriften nach sich ziehende Einkommensteuerbescheide, wobei (in Abweisung zu den diesbezüglichen Anträgen) jedoch für die Ermittlung der Einkünfte bzw. Werbungskosten die geltend gemachten Reisekosten jeweils um die dazu gewährten Dienstgeberersätze (steuerfreie Bezüge gemäß § 26 EStG 1988 laut Lohnzettel) verringert wurden. In der Begründung zu den dem Bw. für die angeführten Veranlagungsjahre zugegangenen Bescheiden wurde dabei auf diesen Umstand jeweils gesondert hingewiesen. Namentlich für 2002 war der Bw. auch mit amtlichem Vorhalt (erfolglos) aufgefordert worden, der Abgabenbehörde eine genaue Aufstellung der dienstlichen Fahrten (samt Ersätze vom Arbeitgeber) vorzulegen.

Für das Veranlagungsjahr 2003 (Erklärungsabgabe am 16. Jänner 2004, persönlich) beantragte der Bw., wiederum ohne Angabe bzw. Berücksichtigung der erhaltenen Dienstgeberbeiträge, Reisekosten iHv. 5.332,08 €. Mit Vorhalt vom 15. März 2004 wurde der Bw. aufgefordert, alle Unterlagen bezüglich der beantragten Aufwendungen nachzubringen. Der Bw. legte daraufhin der Abgabenbehörde vom Arbeitgeber bestätigte und von ihm unterfertigte monatsweise Aufstellungen über die dienstlich veranlassten Reisen ("Arbeitgeberbestätigung") vor, in denen jedoch die ausdrücklich zum Eintrag des steuerfreien Dienstgeberersatzes bestimmten Felder (Bl. 8-19 des Strafaktes) jeweils frei blieben. Das Finanzamt ermittelte die jeweiligen Beträge anhand des Jahreslohnzettels und erließ unter deren Berücksichtigung den dem Bw. zugegangenen Einkommensteuerbescheid 2003 (Differenzbetrag zwischen Abgabengutschrift laut Antrag und Gutschrift laut Bescheid: 1.673,97 €), und wies in der Bescheidsbegründung (erneut) darauf hin, dass die als Werbungskosten beantragten Ausgaben für beruflich veranlasste Reisen um die steuerfreien Bezüge iSd. § 26 EStG 1988 zu kürzen gewesen seien.

Für das Veranlagungsjahr 2004 [Erklärungsabgabe am 26. Jänner 2005 inkl. Arbeitgeberbestätigung für Jänner (w. o. ohne Angaben zum Dienstgeberersatz) sowie Nachreichung einer Diäten-Aufstellung am 30. Mai 2005] wurden bei der erklärungsmäßigen Geltendmachung von Werbungskosten iSd. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 iHv. 5.235,93 € vom Bw. wiederum die gewährten Ersätze nicht berücksichtigt bzw. in Abzug gebracht. Erneut ermittelte die Abgabenbehörde diese Beträge anhand des ihr übermittelten Jahreslohnzettels

von sich aus und erließ in Folge den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 1. Juni 2005 (Differenz Gutschrift: 1.813,09 €), in dem neben dem Hinweis auf die Kürzungen der beantragten Werbungskosten (s. Veranlagungsjahr 2003) der Bw. in der dem Spruch angeschlossenen Begründung ersucht wurde, in Hinkunft die Erklärung in den dafür vorgesehenen Kennzahlen sorgfältig auszufüllen, da er ansonsten Gefahr laufe, wegen versuchter Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG zur Verantwortung gezogen zu werden.

Für 2005 wurde zur genannten StNr. des Bw. am 18. Jänner 2006 (im elektronischen Weg von FinanzOnline, vgl. § 86a BAO iVm. FOnV 2002) eine von der Gattin des Bw. erstellte Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung beim Finanzamt eingereicht, in der (unter der zugehörigen KZ 721) wiederum die oa. Werbungskosten ohne Abzüge der gewährten steuerfreien Ersätze bzw. Vergütungen angeführt wurden. Das Finanzamt erließ dazu in analoger Vorgangswiese zu den Vorjahren den Einkommensteuerbescheid vom 16. Februar 2006 (Differenz Gutschrift: 1.899,16 €) und wies in der Begründung (erneut) auf die vorgenommene Kürzung der geltend gemachten Beträge im Sinne der Vorjahre hin.

Für 2006 schließlich wurde am 24. Jänner 2007 eine, wiederum von der Gattin des Bw. erstellte, elektronische Abgabenerklärung beim Finanzamt eingereicht und darin wiederum bei den unter der KZ 721 beantragten Werbungskosten die in diesem Zusammenhang gewährten steuerfreien Ersätze bzw. Vergütungen des Dienstgebers nicht in Abzug gebracht. Analog zu den Vorjahren erging der Einkommensteuerbescheid vom 20. Februar 2007 (Differenz Gutschrift: 1.949,72 €) mit entsprechender Begründung.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung ua. schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Gemäß Abs. 3 lit. d leg.cit. ist eine derartige Abgabenverkürzung dann bewirkt, wenn Abgabengutschriften, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch festgesetzt wurden.

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

§ 13 Abs. 1 leg.cit. zufolge gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und für jede Beteiligung an einem Versuch. Die Tat ist, Abs. 2 zufolge, versucht, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen oder einen Anderen dazu zu bestimmen (§ 11), durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt.

Gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit ua. schuldig, wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgabenrechtliche Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt.

Gemäß § 31 Abs. 1 und 2 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die, bei Finanzordnungswidrigkeiten außer § 49 ein Jahr betragende Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Abs. 3 leg.cit. idF. vor der FinStrG-Nov. 2007, BGBl. I 2007/44, zufolge tritt in jenen Fällen, in denen der Täter während der Verjährungsfrist neuerlich ein Finanzvergehen begeht, die Verjährung jedoch nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist.

Unbestrittenermaßen erfüllt das im Untersuchungsverfahren zu Tage getretene Verhalten, bei dem jeweils die unrichtigen bzw. unvollständigen Erklärungsangaben unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht ohne Korrektur durch die Abgabenbehörde eine Verkürzung der Einkommensteuer iHv. insgesamt 7.335,94 € bewirkt hätten, das objektive Tatbild der §§ 33 Abs. 1 iVm. 13 Abs. 1 FinStrG, wobei jedoch an Hand der Ergebnisse des Berufungsverfahrens, denen zufolge die (elektronischen) Erklärungen 2005 und 2006 von SS erstellt bzw. auch bei der Abgabenbehörde eingebracht wurden, eine (unmittelbare) Täterschaft des Bw. (vgl. § 11 FinStrG) selbst lediglich hinsichtlich der Jahre 2003 und 2004 angenommen werden kann.

Obwohl es zutrifft, dass die Abgabenbehörde bereits für die Veranlagungsjahre 1999 bis 2001 in ihren jeweils dem Bw. zugegangenen Mitteilungen bzw. Bescheiden wiederholt darauf hingewiesen hat, dass bei der Geltendmachung von Werbungskosten iSd. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 die vom Arbeitgeber in diesem Zusammenhang gewährten (steuerfreien) Ersätze abzuziehen seien und sich betreffend die hier verfahrensgegenständlichen Jahre ein entsprechender unmissverständlicher Hinweis auch in den jeweiligen, vom Bw. bzw. dessen Gattin verwendeten Erklärungsformularen findet, lassen die Erhebungsergebnisse insgesamt eine zweifelsfreie Feststellung, der lediglich Einkünfte iSd. § 25 EStG 1988 aufweisende und ansonsten in steuerlichen Belangen unerfahren wirkende Bw. habe, indem er diese wiederholten und deutlichen Hinweise (vgl. insbesondere die Begründung des Bescheides für 2004 vom 1. Juni 2005) tatsächlich zur Kenntnis genommen habe, von der ihn in diesem Zusammenhang treffenden Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und von der realen Möglichkeit einer Abgabenverkürzung gewusst bzw. derartiges zumindest ernsthaft für möglich gehalten und sich damit abgefunden, und somit vorsätzlich iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG gehandelt, auch im Sinne einer größeren Wahrscheinlichkeit (vgl. VwGH vom

8. September 1992, 87/14/0186) letztlich nicht zu (vgl. insbesondere auch VwGH vom 30. März 2000, 93/16/0131, bzw. OGH vom 14. Februar 1978, 9 Os 10/78, LSK 1978/142, wonach ein bloßes "Wissen-müssen" dem "Wissen" nicht gleichzuhalten ist). Wenngleich auch die Behauptung des Bw., das Finanzamt bzw. einzelne Organträger hätten ihn (bei persönlichen Kontakten) stets in seinem guten Glauben der Richtigkeit seiner Anbringen bestätigt, nicht erwiesen werden konnte bzw. angesichts der bestehenden Sach- und Rechtslage derartiges äußerst unwahrscheinlich erscheint, so kann dennoch die Verantwortung der Beschuldigten, er habe weder die an ihn ergangenen Vorhalte noch die Bescheidbegründungen gelesen bzw. zur Kenntnis genommen, nicht mit der für einen Schuldspruch im Finanzstrafverfahren erforderlichen Gewissheit (vgl. § 98 Abs. 3 FinStrG) widerlegt werden.

Ein ob der ins Auge fallenden auffallenden Sorglosigkeit des Bw. wohl anzunehmendes fahrlässiges Täterverhalten im Hinblick auf die hier ja gar nicht eingetretene Abgabenverkürzung ist jedoch finanzstrafrechtlich nicht von Relevanz (vgl. VwGH vom 22. Oktober 1992, 92/16/0029, und vom 18. Dezember 1996, 93/15/0070; OGH vom 9. Juni 1999, 13 Os 69/99).

Einer allenfalls im Zuge der zu treffenden Sachentscheidung (vgl. VwGH vom 30. Mai 1995, 93/13/0217) denkmöglich erscheinenden Qualifikation der dem Bw. von der Erstinstanz zur Last gelegten Taten als Finanzordnungswidrigkeiten iSd. § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG und der Erwägung eines entsprechenden Schuldspruches steht hinsichtlich der Teilfakten 2003 bis einschließlich 2005 schon die Bestimmung des § 31 FinStrG entgegen, derzufolge bereits mit Ablauf des 19. Jänner 2005 (2003), 18. Jänner 2007 (2004 und 2005), und somit jeweils vor der mangels anderer Verfolgungshandlungen iSd. § 14 Abs. 3 FinStrG maßgeblichen, am 23. Februar 2007 erfolgten bescheidmäßigen Einleitung des Finanzstrafverfahrens gegen den Bw., die Verjährung der Strafbarkeit iSd. Abs. 1 eingetreten ist. Hinsichtlich des nach diesen Aspekten noch überhaupt einem Schuldspruch bzw. einer Bestrafung zugänglichen Teilfaktums 2006 wiederum kann im Sinne der obigen Ausführungen ein entsprechender Tatvorsatz dem allenfalls nur mittelbar handelnden Bw. nicht nachgewiesen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 3. April 2008