



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat Wien 3

GZ. FSRV/0036-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Wien 3, HR Dr. Michaela Schmutzer, in der Finanzstrafsache gegen H.M., (Bw.) vertreten durch Mag. Klaus Hübner Steuerberatungs GmbH, 1120 Wien, Schönbrunnerstr. 222 , wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung bzw. versuchten Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 i.V. 13 des Finanzstrafgesetzes ([FinStrG](#)) über die Berufung des Beschuldigten vom 20. April 2012 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch HR Dr. Hannes Jankovic, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 21. März 2012, SN 1, zu Recht erkannt:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben. und der Spruch des Erkenntnisses wie folgt abgeändert:

1) M ist schuldig,

vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gem. [§ 119 BAO](#), nämlich durch die Einreichung inhaltlich unrichtiger Steuererklärungen für das Jahr 1998 bewirkt, und für die Jahre 1999 und 2000 zu bewirken versucht zu haben, dass folgende bescheidmäßig festzusetzende Abgaben verkürzt wurden bzw. verkürzt werden sollten:

Umsatzsteuer 1998 in der Höhe von € 825,00, Umsatzsteuer 1999 in der Höhe von € 1.345,00 und Umsatzsteuer 2000 in der Höhe von € 1.520,00, Einkommensteuer 1998 in der Höhe von € 785,12, Einkommensteuer 1999 in der Höhe von € 1.176,94 und Einkommensteuer 2000 in der Höhe von € 1.145,91.

Der Bw. hat dadurch das Vergehen der vollendeten (1998) und versuchten (1999 und 2000) Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1, 3 lit. a, 13 [FinStrG](#) begangen.

Gemäß [§ 33 Abs. 5 FinStrG](#) wird hierfür über ihn eine Geldstrafe in der Höhe von € 1.200,00 verhängt und für den Nichteinbringungsfall gemäß [§ 20 FinStrG](#) eine Ersatzfreiheitsstrafe von 3 Tagen festgesetzt.

2) Hingegen wird das Verfahren hinsichtlich der weiteren Anlastungen der Verkürzung von Einkommensteuer 1998 in der Höhe von € 2.843,88 sowie der versuchten Verkürzung von Einkommensteuer für das Jahr 1999 im Ausmaß von € 3.810,00 und für das Jahr 2000 im Ausmaß von € 2.699,00 gemäß [§§ 136, 157 FinStrG](#) eingestellt.

3) Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

4) Die Kosten des erst- und zweitinstanzlichen Verfahrens werden gemäß [§ 185 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) mit € 120,00 bestimmt.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 21. März 2012, SN 1, hat das Finanzamt Wien 8/16/17 als Finanzstrafbehörde erster Instanz den Bw. nach § 33 Abs. 1 bzw. § 33 Abs. 1 i.V. 13 [FinStrG](#) für schuldig erkannt, weil er vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gem. [§ 119 BAO](#), nämlich durch die Einreichung inhaltlich unrichtiger Steuererklärungen für das Jahr 1998 bewirkt, und für die Jahre 1999 und 2000 zu bewirken versucht habe, dass bescheidmäßig festzusetzende Abgaben verkürzt wurden bzw. verkürzt werden sollten:

Umsatzsteuer 1998 in der Höhe von € 825,00, 1999 in der Höhe von € 1.345,00 und 2000 in der Höhe von € 1.520,00, Einkommensteuer 1998 in der Höhe von € 3.629,00, 1999 in der Höhe von € 3.810,00 und 2000 in der Höhe von € 2.699,00.

Gemäß [§ 33 Abs. 5 FinStrG](#) wurde über den Bw. eine Geldstrafe in der Höhe von € 5.500,00 verhängt und gemäß [§ 20 FinStrG](#) für den Fall der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von 22 Tagen festgesetzt.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß [§ 185 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) pauschal mit € 500,00 bestimmt.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der finanzstrafrechtlich bisher unbescholtene Bw. seit 1988 eine gewerbliche Tätigkeit als psychologischer Berater ausgeübt habe und mit seinen Einkünften aus dieser Tätigkeit zur Umsatz- und Einkommensteuer veranlagt werde.

Die ursprüngliche Abgabenfestsetzung für das Jahr 1998 sei nach den vom Bw. am 13. Dezember 1999 eingereichten Steuererklärungen mit Bescheid vom 18. Mai 2001 erfolgt. Die Steuererklärungen für das Jahr 1999 seien am 11. Juni 2001, jene für das Jahr 2000 am 11. Oktober 2001 eingereicht worden, eine Festsetzung auf Grund dieser Erklärungen sei unterblieben.

Anlässlich einer mit Bericht vom 11. Dezember 2001 abgeschlossenen abgabenbehördlichen Prüfung sei festgestellt worden, dass die eingereichten Steuererklärungen dahingehend unrichtig gewesen seien, als darin Vorsteuern sowie Betriebsausgaben, da auf Privataufwendungen entfallend, zu Unrecht steuer- bzw. gewinnmindernd geltend gemacht worden seien (Tz 13 und 18 des Prüfungsberichtes).

Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen verneinend habe die Betriebsprüfung am 28. Jänner 2002 für das Jahr 1998 die ursprünglichen Abgabenbescheide berichtigende und für das Jahr 1999 und 2000 erstmalige Abgabenvorschreibungen vorgenommen.

Über die dagegen erhobenen Berufungen sei mit Berufungsvorentscheidungen vom 16. Februar 2007 betreffend das Jahr 1998 und 1999 abweisend, betreffend 2000 teilweise stattgebend entschieden worden.

Die dagegen erhobenen Vorlageanträge seien mit Bescheiden vom 4. Oktober 2007 zurückgewiesen und über die dagegen erhobenen Berufungen mit Berufungsentscheidung des UFS vom 3. Juni 2008 wiederum abweisend entschieden worden. Die Beschwerde vom 27. August 2008 sei mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. Juli 2011 als unbegründet abgewiesen worden.

In objektiver Hinsicht basierten die angelasteten Verkürzungen somit unbedenklich auf den nunmehr vorliegenden rechtskräftigen Abgabenbescheiden der Jahr 1998 bis 2000 vom 16. Februar 2007 und den sich daraus ergebenden Differenzen betreffend 1998 zu den ursprünglichen Vorschreibungen und 1999 und 2000 zu den in den eingereichten Steuererklärungen einbekannten Beträgen.

Im Zweifel zu Gunsten des Bw. seien im Erkenntnis in Abweichung zu den bisherigen Anlastungen laut Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens vom 8. November 2007, jedoch lediglich die sich aus den in Tz 13 und 18 des

Betriebsprüfungsberichtes dargestellten Feststellungen ergebenden Steuermehr beträge als Verkürzungen zu Grunde gelegt worden.

In subjektiver Hinsicht sei auf Grund der Lebenserfahrung und im Hinblick auf den Bildungsstand des Bw. davon auszugehen, dass diesem als langjährig erfahrenem Unternehmer der Unterschied zwischen betrieblich und privat veranlassten Aufwendungen ebenso wie die steuerliche Unbeachtlichkeit letzterer hinreichend bekannt gewesen sei.

Das Finanzamt sehe es somit als erwiesen an, dass der Bw. durch die Einreichung inhaltlich unrichtiger Steuererklärungen die spruchgemäß angelasteten Verkürzungen bewirkt bzw. zu bewirken versucht und dies auch zumindest billigend in Kauf genommen habe.

Das Verhalten des Bw. erfülle die durch [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) vorgegebenen Tatbilder somit sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht.

Bei der Strafbemessung sei als mildernd die bisherige Unbescholtenheit, sowie das seither an den Tag gelegte Wohlverhalten des Bw., sowie dass es betreffend die Jahre 1999 und 2000 beim Versuch geblieben sei, erschwerend kein Umstand berücksichtigt worden.

Auf die persönlichen Verhältnisse des Bw. und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sei Bedacht genommen worden.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten, damals vertreten von RA H, vom 20. April 2012, in der vorgebracht wird, dass dem gegenständlichen Finanzstrafverfahren eine Betriebsprüfung zu Grunde liege, bei welcher Berichtigungen hinsichtlich einer Betriebsliegenschaft erfolgt seien. Es sei dabei eine Aufteilung von privat genutzten Teilen vorgenommen worden und diese Nutzung von der Betriebsprüfung mit 35 %, etwas höher als zuvor, angesetzt worden.

Aus dieser Aufteilung sei naturgemäß eine Änderung bei den geltend gemachten Betriebsausgaben resultiert, die sohin mit einem etwas geringeren Prozentsatz absetzbar geworden seien.

Ein wesentlicher Teil bei den Betriebsausgaben seien auch die vom Steuerpflichtigen für einen aufgenommenen Kredit bezahlten Zinsen, welche von diesem für den betrieblichen Teil, welcher finanziert worden sei, abgesetzt worden seien.

Hinsichtlich der Abgabenbescheide sei ein Berufungsverfahren anhängig gewesen, welches aus formalen Gründen beendet worden sei, ein Wiederaufnahmeverfahren sei weiterhin anhängig.

In der Begründung des angefochtenen Erkenntnisses werde ausgeführt, dass insoweit lediglich die Steuerbeträge betreffend diese insoweit reduzierten Betriebsaufwendungen finanzstrafrechtlich zu Grunde gelegt worden seien.

Hinsichtlich der verkürzten Abgaben, welche als Basis für die Strafbemessung dienen sollten, könne diese Argumentation jedoch nicht nachvollzogen werden.

Zum Vorhalt in der Begründung des angefochtenen Erkenntnisses, dass der Einschreiter als Unternehmer hätte wissen müssen, was betrieblich veranlasst sei oder nicht, sei auszuführen, dass es gegenständlich nicht um die grundsätzliche Frage von betrieblicher Absetzbarkeit gehe, sondern es sich um eine Aufteilung in betrieblichen und privaten Anteil handle, was naturgemäß einer Wertung unterliege. Insoweit könne dem Steuerpflichtigen, der sich für die Erstellung der Steuererklärungen eines Steuerberaters bedient habe, auch deshalb keinerlei finanzstrafrechtlicher Vorwurf gemacht werden.

Dies sei bereits mehrfach im gegenständlichen Finanzstrafverfahren und auch im Berufungsverfahren gegen die Abgabenbescheide ausgeführt worden und werde dieses Vorbringen auch ausdrücklich zum Berufungsvorbringen gemacht.

Für das gesamte Vorbringen werde die Einvernahme des informierten Vertreters der G. beantragt, erforderlichenfalls auch des zuständigen Bankbeamten, dies für das obige Vorbringen und insbesondere auch dazu, dass den Steuerpflichtigen für eine Abgabenhinterziehung keinerlei Verschulden treffe, den Bankbeamten insbesondere hinsichtlich Kreditaufnahme und entstandener betrieblicher Zinsen.

Sofern von der Finanzbehörde eine nähere Darstellung der gegenständlich strafbestimmenden Wertbeträge erfolge, können dazu nähere Ausführungen erfolgen.

Es werde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat und die ersatzlose Aufhebung des Erkenntnisses beantragt.

Am 28. September 2012 wurde folgender Vorhalt erlassen:

„Bezugnehmend auf die Berufungsschrift wird vorweg festgehalten, dass hinsichtlich einer Strafverfolgung zu den angelasteten Vergehen für die Jahre 1998 bis 2000 die absolute Verjährung (Hinzurechnung der Liegendauer beim VwGH) noch nicht eingetreten ist. Für das Jahr 1998 ergibt sich folgende Berechnung 18. Mai 2001 + 10 Jahre + 2 Jahre, 10 Monate und 9 Tage. Die absolute Verjährung für die angeschuldigten Vergehen für das Jahr 1998 tritt demnach erst Ende März 2014, für die anderen Vergehen noch ein paar Monate später ein.“

Zum strafbestimmenden Wertbetrag ist auf die Tz 8 zu verweisen, die in Zeile 9 der Tabelle die auf den Privatanteil entfallenden Vorsteuerbeträge (in Schilling!) ausweist. Zum Jahr 2000 ist zu berücksichtigen, dass bereits vor Betriebsprüfung ein Privatanteil von 10 % angesetzt wurde.

Die Privatanteilzurechnungen zur Einkommensteuer sind in Zeile 14 angeführt, der Steuersatz beträgt in allen Jahren 50 % und für das Jahr 2000 sind wiederum 10 % abzuziehen.

Sollte man dem Berufungsvorbringen folgen, dass die Bank- und Darlehenszinsen lediglich auf den betrieblichen Teil entfallen (oder die subjektive Tatseite nicht gegeben ist), verbliebe ein strafbestimmender Wertbetrag von insgesamt € 6.797,97.

Im Abgaben- und Finanzstrafverfahren wurde der Ansatz von 35 % Privatanteil zeitweilig auch schon anerkannt, es wird daher um neuerliche Bekanntgabe ersucht, ob die Zurechnung weiterhin in Frage gestellt wird und um Erläuterung gebeten, warum in den Jahren 1998 und 1999 kein Privatanteil angesetzt worden ist und 2000 lediglich ein Anteil von 10 %. Liegen dieser Vorgangsweise Entscheidung eines steuerlichen Vertreters, wenn ja, welcher Person und beruhend auf welchen Vorinformationen zu Grunde.

In einem Spannungsfeld dazu liegt die Verantwortungslinie, dass die Finanzierung der Liegenschaft auch aus Eigenmitteln (Privatmitteln) für den Privatanteil erfolgt sein soll. Nach der im Veranlagungsakt befindlichen Nachtragsvereinbarung zum Kredit bei der PSK betrug dieser Kredit dort S 5.000.000, wie wurde der Differenzbetrag zu S 6.700.000 finanziert. Es wird um den Nachweis der behaupteten Finanzierung des Wohnungsanteiles aus Privatmitteln ersucht.

Zur Beantwortung des Vorhaltes wird eine Frist von 3 Wochen ab Zustellung bestimmt."

Nach Fristverlängerung wurde mit 27. Dezember 2012 eine Stellungnahme eingereicht, in der vorgebracht wird, dass hinsichtlich der Finanzierung des betrieblichen Liegenschaftsteiles auf das Vorbringen in der Berufung hingewiesen werde, dass die tatsächlich für den betrieblichen Anteil aufgewendeten Zinsen ordnungsgemäß im Ausmaß der entsprechend der Betriebsprüfung ermittelten Aufteilung geltend gemacht worden seien.

Auch der geltend gemachte Privatanteil sei ordnungsgemäß durch den damaligen Steuerberater auf Basis der zur Verfügung stehenden Unterlagen und Informationen des Mandanten ermittelt worden, wobei versehentlich beim zuständigen Mitarbeiter der Privatanteil unrichtig in der Steuererklärung angesetzt worden sei.

Die nunmehr durch den Unabhängigen Finanzsenat dargelegten strafbestimmenden Wertbeträge betreffen daher Abgabenverbindlichkeiten, die sich jedenfalls ohne jegliches Verschulden des Abgabepflichtigen ergeben haben. Festgehalten werde in diesem Zusammenhang auch nochmals ausdrücklich, dass es lediglich im ersten Betriebsprüfungsjahr zu einer Nachforderung von Steuern gekommen sei, die weiteren zwei Betriebsprüfungsjahre seien damals noch nicht veranlagt gewesen, sodass insoweit kein strafrechtlich relevantes Mehrergebnis vorliege, dies unabhängig von der anderen Rechtsmeinung des einschreitenden Parteienvertreters hinsichtlich Verjährung. Im Hinblick auf das dargelegte mangelnde Verschulden des Abgabepflichtigen sei jedoch diese Frage nicht näher auszuführen.

Hinsichtlich des aus Eigenmitteln finanzierten Privatanteiles der gegenständlichen Liegenschaft werde auf den Kreditvertrag verwiesen. Dort sei festgehalten, dass bei gegenständlichem Kredit Sicherheiten ausgetauscht worden seien und dies ausdrücklich vermerkt sei, dass ein bestehendes PSK- Kapitalsparbuch mit 1,6 Mio ATS freigegeben werde.

Der Bw. habe in den 90er Jahren erhebliches Einkommen ins Verdienen gebracht und auch versteuert und sei damit die Finanzierung des Gewinnanteiles jedenfalls dokumentiert.

Es werde, allenfalls nach Einvernahme des Sachbearbeiters der Steuerberatungskanzlei, R., die Einstellung des Verfahrens beantragt.

Am 12. Dezember 2012 wurde der Vertreterwechsel bekannt gegeben und in der Folge der neue steuerliche Vertreter im Rahmen eines von ihm initiierten Telefonates aufgefordert, eine ladungsfähige Adresse von R. bekannt zu geben.

Diese Aufforderung wurde schriftlich am 15. Jänner 2013 wiederholt.

Am 22. Februar 2013 erging eine Vorhaltsbeantwortung, in der mitgeteilt wurde, dass der Bw. von der Kanzlei N bereits seit Jahrzehnten vertreten werde. Die Kanzlei habe Anfang der 80er Jahre die Vollmacht übernommen und erstelle seither für den Bw. die Steuererklärungen.

Der steuerliche Vertreter sei der rechtlichen Auffassung, dass bei Finanzierung durch private Mittel einerseits und Fremdmittel (günstiges Bankdarlehen in sfr) andererseits die Zinsen des Fremddarlehens, womit der betriebliche Teil finanziert worden sei, auch steuerlich geltend gemacht werden können. Es sei allgemeiner Grundsatz, dass der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Dispositionsfreiheit entscheiden könne, welche Geldmittel er für welche Finanzierungen verwende. Es könne ihres Erachtens auch in keiner Weise beanstandet werden, dass der Steuerpflichtige sein bereits versteuertes Einkommen und Geldvermögen für die Finanzierung des privaten Teils verwendet habe, wenn er noch dazu weitere private

Geldmittel kostengünstig für das Darlehen zur Verfügung stelle, um den betrieblichen Teil der Liegenschaft fremd zu finanzieren. In diesem Zusammenhang werde der Kreditvertrag, woraus sich die Finanzierung durch Bestellung von privaten Sicherheiten ergebe, vorgelegt.

Es könne sohin auch nochmals bestätigt werden, dass die Steuerberatungskanzlei den Bw. dahingehend informiert habe, dass aus ihrer fachlichen Sicht, die (relativ niedrigen) Fremdkapitalzinsen (welche insoweit den betrieblichen Teil betreffen) bei Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden könnten und sei insoweit ein Ansatz in den Steuererklärungen erfolgt.

Weiters lege der steuerliche Vertreter Unterlagen aus dem Rechtsmittelakt über die damals erfolgte Ermittlung der Privatanteile durch den damaligen Sachbearbeiter bei (seine Adresse sie nicht ermittelbar). Es sei damals gemeinsam mit dem Finanzamt der betriebliche Anteil des Gebäudes ermittelt worden. Zu diesem Zweck seien durch das Finanzamt Liezen die Daten des Voreigentümers zur Verfügung gestellt worden. Daraus ergebe sich ein betrieblicher Nutzungsanteil von knapp 68 %, wobei in der Folge vom Steuerpflichtigen dies überprüft und ein betrieblicher Anteil von 75 % ermittelt worden sei. Wie bereits festgehalten und mitgeteilt, sei damals insoweit ein Versehen passiert, als teilweise der zuvor ermittelte Privatanteil von 25 % in der Steuererklärung nur teilweise berücksichtigt worden sei, dafür sei der Bw. allenfalls insoweit verantwortlich, als er die diesbezüglich erstellten Steuererklärungen nicht detailliert geprüft habe.

Es werde nochmals um erhebliche Reduktion der von der ersten Instanz auf Basis anderer Voraussetzungen – ohne den vollständigen Akteninhalt vorliegen zu haben, festgesetzten Finanzstrafe ersucht.

Dem Schreiben wurde eine Kopie der Vollmacht für die Kanzlei N vom 25. September 1981, eine Kopie der bereits mehrmals im Akt erliegenden Kreditumstellung auf einen Yen Kredit vom 15. Februar 2000, ein Fax des Finanzamtes Liezen vom 29. August 2000 an das Finanzamt für den 8., 16. und 17. Bezirk mit einer Ermittlung des betrieblichen Nutzungsanteiles von 67,94 %, eine undatierte, maschingeschriebene Aufstellung mit einer Ermittlung eines Privatanteiles von 25 % und eines betrieblichen Anteiles von 75 % und eine ebenfalls undatierte Seite handschriftliche Aufzeichnungen zur Berechnung von Privatanteilen für die Jahre 1998, 1999 und 2000.

Mit Schreiben vom 4. März 2013 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen und um milde Bestrafung unter Berücksichtigung der überlagen Verfahrensdauer und der vorgebrachten Milderungsgründe ersucht.

Der Finanzstrafbehörde erster Instanz wurden mit Schreiben vom 4. März 2013 die im zweitinstanzlichen Verfahren vorgelegten Schriftsätze und Belege zur allfälligen Erstattung einer weiteren Stellungnahme dazu übermittelt und bekannt gegeben, dass der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen worden sei.

Am 11. März 2013 teilte der Amtsbeauftragte mit, dass mangels zeitlicher Kapazitäten von einer weiteren Stellungnahme abgesehen werde, seiner Ansicht nach aber der ursprünglich beantragte Zeuge R. ohne größere Schwierigkeiten ausgeforscht werden könne.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß [§ 31 Abs. 1 FinStrG](#) erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.

Abs. 2 Die Verjährungsfrist beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten nach §§ 49 und 49a drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr und für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre (Schenkungsmeldungsgesetz 2008, BGBl I 2008/85 ab 1.8.2008).

Abs. 3 Begeht der Täter während der Verjährungsfrist ein vorsätzliches Finanzvergehen, auf das [§ 25](#) oder [§ 191 StPO](#) nicht anzuwenden ist, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist. ([FinStrG](#)- Novelle 2007, BGBl I 2007/44 ab 1.1.2008).

Abs. 4 In die Verjährungsfrist werden nicht eingerechnet: a) die Zeit, während der nach einer gesetzlichen Vorschrift die Verfolgung nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden kann; b) die Zeit, während der wegen der Tat gegen den Täter ein Strafverfahren bei der Staatsanwaltschaft, bei Gericht oder bei einer Finanzstrafbehörde geführt wird; ([FinStrG](#)- Novelle 2007, BGBl I 2007 ab 1.1.2008) c) die Zeit, während der bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder der mit diesem im Zusammenhang stehenden Abgaben- oder Monopolverfahren ein Verfahren beim Verfassungsgerichtshof oder beim Verwaltungsgerichtshof anhängig ist; d) die Probezeit nach [§ 203 Abs. 1 StPO](#) sowie die Fristen zur Zahlung eines Geldbetrages samt allfälliger Schadensgutmachung und zur Erbringung gemeinnütziger Leistungen samt allfälligem Tatfolgenausgleich (§§ 200 Abs. 2 und 3, 201 Abs. 1 und 3 [StPO](#)). (BGBl I 1995/55 ab 2000, [FinStrG](#)- Novelle 2007. BGBl I 2007/44 ab 1.1.2008).

Abs. 5 Bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in Abs. 4 lit. c genannte Zeit verstrichen sind. Bei Finanzvergehen nach [§ 49a FinStrG](#) erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn ab dem Ende der Anzeigefrist gemäß [§ 121a Abs. 4 BAO](#) dieser Zeitraum verstrichen ist. (BGBl I 1992/28 ab 13.1.1999, StRefG 2005, BGBl I /2004/57 ab 5.6.2004, Schenkungsmeldungsgesetz 2008, BGBl I 2008/85 ab 27.6.2008).

Gehört zum Tatbestand eines Finanzvergehens ein Erfolg (das Bewirken einer Abgabenverkürzung, die Nichtentrichtung einer Selbstbemessungsabgabe), beginnt die

Verjährung nicht schon mit der letzten Tathandlung, sondern erst mit dem Eintritt des Erfolges zu laufen.

Wann die Verkürzung bewirkt wurde, ergibt sich aus den einzelnen Tatbeständen.

Beim Versuch kommt es für den Beginn der Verfolgungsverjährungsfrist darauf an, wann die letzte zur Ausführung des Finanzvergehens führende Handlung abgeschlossen wurde. Bei veranlagten Abgaben ist das das Einreichen einer unrichtigen Abgabenerklärung bzw. die Unterlassung der Einreichung einer Abgabenerklärung zum gesetzlich vorgesehenen Abgabetermin.

Bei bescheidmäßigt festzusetzenden Abgaben beginnt die Verjährungsfrist mit Zustellung des Bescheides über die unrichtige Festsetzung der Abgabenschuld bzw. beim Versuch in der verfahrensgegenständlichen Konstellation mit der Einreichung der unrichtigen Abgabenerklärungen zu laufen.

Im Straferkenntnis wird dazu ausgeführt, dass die unrichtige Abgabenfestsetzung für das Jahr 1998 mit Bescheide vom 18. Mai 2001 erfolgt ist, die unrichtigen Abgabenerklärungen für das Jahr 1999 am 11. Juni 2001 eingereicht wurden und die unrichtigen Abgabenerklärungen für das Jahr 2000 am 11. Oktober 2001.

Am 4. März 2002 wurde der Bw. von der Finanzstrafbehörde erster Instanz als Verdächtiger zu den verfahrensgegenständlichen Feststellungen der Betriebsprüfung befragt, damit wurde innerhalb der fünfjährigen Verfolgungsverjährungsfrist ein Finanzstrafverfahren anhängig gemacht.

Somit ist in einem zweiten Schritt nach [§ 31 Abs. 5 FinStrG](#) die Frage des Eintritts der absoluten Verjährung zu prüfen.

Zur Bestimmung des [§ 31 Abs. 4 lit. c FinStrG](#) ist zu bedenken:

Die Frage, ob hinsichtlich der Strafbarkeit eines Finanzvergehens Verjährung eingetreten ist, beantwortet sich auf Basis des im Entscheidungszeitpunkt geltenden Gesetzes, nach einer früheren Rechtslage nur dann, wenn unter deren Geltung die Verjährung bereits eingetreten war (vgl. OGH 11 Os 36/04, 13 Os 99/05s, 11 Os 130/07p), weil die Verjährung als Strafaufhebungsgrund (eingehend Fuchs im Wiener Kommentar², Vorbemerkungen zu §§ 57 bis 60 [2007] Rz 1 ff, sowie § 57 [2007] Rz 9) die zunächst gegebene Strafbarkeit der Tat zu einem darauf folgenden Zeitpunkt durch Fristablauf beseitigt. Verjährungsbestimmungen entfalten somit eine strafbefreiende Wirkung nicht schon zur Tatzeit, sondern wesensmäßig erst mit Fristablauf. Demgemäß sind sie als potentiell den Entfall der Strafbarkeit bewirkende

Normen zwar in den Günstigkeitsvergleich des § 4 Abs. 2 FinStrG einzubeziehen, vermögen die zu prüfende Rechtslage aber nur dann zu Gunsten des Täters zu beeinflussen, wenn das die Strafaufhebung aktualisierende Fristende auf einen Zeitpunkt fällt, zu dem die jeweilige Verjährungsnorm noch in Geltung ist (siehe FSRV/0071-L/05 vom 28.11.2008, VwGH vom 3. 9. 2008, 2008/13/0076, UFS 10.11.2009, FSRV/0130-W/09).

Zur 10 jährigen Frist des § 31 Abs. 5 FinStrG ist die Zeit, während der bezüglich des mit dem Finanzstrafverfahren im Zusammenhang stehenden Abgabenverfahrens beim Verwaltungsgerichtshof ein Verfahren anhängig war, hinzuzurechnen (27. August 2008 bis 6. Juli 2011).

Für das Jahr 1998 ergibt sich somit folgende Berechnung 18. Mai 2001 + 10 Jahre + 2 Jahre, 10 Monate und 9 Tage. Die absolute Verjährung für die angeschuldigten Vergehen für das Jahr 1998 tritt demnach erst Ende März 2014, für die anderen Vergehen noch ein paar Monate später ein.

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

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Absatz 1 oder 2 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten.

Gemäß § 13 Abs. 1 FinStrG gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und für jede Beteiligung an einem Versuch.

Nach § 13 Abs. 2 FinStrG ist die Tat versucht, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen oder einen anderen dazu zu bestimmen durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt.

Voraussetzung für einen Schulterspruch ist, dass die objektive und subjektive Tatseite eines Tatbestandes erfüllt ist.

Zur objektiven Tatseite ist zu bemerken, dass nach dem - die Bindung an rechtskräftige Abgabenbescheide verneinenden – Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 30. Juni 1977, B 102/75 die Finanzstrafbehörde unter Beachtung der Bestimmungen des § 98 Abs. 3 FinStrG (freie Beweiswürdigung) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens zu beurteilen habe, ob ein Sachverhalt erwiesen sei oder nicht.

Für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume 1998 bis 2000 hat eine Betriebsprüfung stattgefunden, deren Ergebnisse im Bericht vom 11. Dezember 2001 niedergeschrieben wurden.

Nach der im bekämpften Erkenntnis zitierten Tz 13 wurden Vorsteuerbeträge, die im Zusammenhang mit der Privatnutzung des Betriebsgebäudes stehen vom Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuern abgezogen. Die Vorsteuerkürzung betrug demnach 1998 S 11.351,62, 1999 S 18.508,64 und 2000 S 23.242,01.

Unter der Überschrift Gewinnermittlung wird dazu unter TZ 17 des Prüfungsberichtes weiter ausgeführt, dass mit Kaufvertrag vom 9. Jänner 1998 vom Bw. eine Liegenschaft in H. erworben und in der Folge in das Betriebsvermögen aufgenommen worden sei.

Dazu wird festgehalten, dass ein Anteil von 35 % als privat genutzt angesehen und unter Tz 18 eine Berechnung der auf die anteilige private Nutzung entfallenden Beträge an Grundsteuer, Reparatur/Instandhaltung, Kanal/ Müll/ Wasser, Heizmaterial, Beheizung, Energiebezüge, Bank- und Darlehenszinsen und Bankspesen vorgenommen werde. Der Privatanteil an den aufgelisteten Kosten wurde für 1998 mit S 99.874,00, 1999 S 104.857,00 und 2000 S 74.287,00 errechnet.

In der am 13. Mai 2002 eingebrachten Berufung gegen die Abgabenbescheide wird ausgeführt, dass vom Gesamtkaufpreis von S 6,7 Mio auf das Grundstück ein Anteil von S 1.235.500 entfalle und auf den betrieblichen Teil ein Betrag von S 3.825.000,00. Unter Berücksichtigung der von der Betriebsprüfung angenommenen 65 % betrieblich, die grundsätzlich nicht beanstandet würden, ergebe sich unter weiterer Berücksichtigung der Grunderwerbsteuer von in Summe S 264.500,00, sohin ein betrieblicher Anteil (Seminarzentrum und Appartement einschließlich anteiliger Grunderwerbsteuer) von S 3.676.500,00 und damit eine höhere Afa als von der Betriebsprüfung angenommen.

Laut Tz 18 seien zu Unrecht Bank- und Darlehenszinsen in die Berechnung des Privatanteiles miteinbezogen worden. Wie bereits telefonisch dargelegt worden sei, habe der Bw. 1998 und 1999 ausschließlich für den betrieblichen Teil einen Schillingkredit aufgenommen, den er 2000 in einen Yen- Kredit umgewandelt habe. Die Bank- und Zinsenspesen seien daher zu kürzen. Zudem sei der bereits berücksichtigte Privatanteil von 10 % nicht abgezogen worden.

Nach einem Zwischenverfahren über einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen Versäumung der Berufungsfrist, erging in der Sache am 13. Februar 2002 eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung.

Zum Berufungsantrag, der Wertansatz für Grund und Boden (privat) möge mit S 1.235.000 angenommen werden, erging eine abweisende Entscheidung, da der Betrag von S 1.700.000,00 einvernehmlich mit dem steuerlichen Vertreter angenommen worden sei und

ohne ein taugliches Bewertungsgutachten nicht von dem bisher festgelegten Wert abgegangen werden könne.

Der bisher für das Kalenderjahr 2000 erklärte Privatanteil von 10 % der Betriebskosten wurde angerechnet und die nicht erfassten Kosten und die daraus resultierende Abgabennachforderung demgemäß reduziert.

Zu den Bank- und Zinskosten sei festzuhalten, dass wenn Verbindlichkeiten dem Erwerb eines einheitlichen Objektes dienten, diese nicht deshalb, weil deren Höhe die Kosten des betrieblich genutzten Anteiles überstiegen, als allein den betrieblich genutzten Teil betreffend angesehen werden könnten.

Sei ein Gebäude in einen privaten und betrieblichen Teil aufzuteilen, seien auch die Verbindlichkeiten, die anlässlich des Erwerbes eingegangen worden seien, nach Maßgabe der betrieblichen und privaten Nutzung zuzuordnen. Daraus folgernd ergebe sich, dass bei Erwerb eines gemischt genutzten Grundstückes - die Kaufpreisschuld sei teils mit Fremdmitteln und teils mit Eigenmitteln beglichen worden – die anfallenden Zinsen- und Spesenzahlungen nur in Höhe des betrieblich genutzten Anteiles als Betriebsausgaben abzugsfähig seien.

Der Vorlageantrag vom 31. Mai 2007 wurde mit Bescheid vom 4. Oktober 2007 zurückgewiesen.

Dagegen wurde am 10. Oktober 2007 Berufung erhoben, die mit Berufungsentscheidung vom 3. Juni 2008 abgewiesen wurde.

Daran schloss noch ein Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof an, das – wie bereits bei der Verjährungsberechnung festgehalten wurde – mit Erkenntnis vom 6. Juli 2011 abgeschlossen wurde.

Der objektive Tatbestand ergibt sich aus den Abgabennachforderungen nach der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung.

Zur subjektiven Tatseite ist hinsichtlich der nicht anerkannten Bank- und Zinsenspesen festzustellen, dass von Seiten der steuerlichen Vertretung durchgehend behauptet wird, dass die Bankzinsen ausschließlich den betrieblichen Anteil betroffen hätten und der Bw. seinen Privatanteil an der Liegenschaft aus privaten Ersparnissen finanziert habe.

Dass auch Eigenmittel für den Erwerb der Liegenschaft eingesetzt wurden, ergibt sich aus den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung. Die Besicherungen des Kredites durch Wertpapierdepots zeigen zudem, dass Mittel in bedeutender Höhe vorhanden gewesen sind.

Die Jahreserklärung und die Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 1998 wurden von der Steuerberatungskanzlei K. gemacht und am 13. Dezember 1999 eingereicht.

Auf Anfrage der Abgabenbehörde wurde von der Kanzlei N am 31. März 2000 eine Stellungnahme eingereicht und zu diesem Thema ungefragt festgehalten, dass die geltend gemachten Bank- und Darlehenszinsen die Finanzierung von Seminarräumlichkeiten betreffen.

Mit Schreiben der Kanzlei vom 21. Juli 2000 wurde bekannt gegeben, dass die Liegenschaft ein Seminarzentrum, Appartements und einen Wohnbereich umfasst.

Die Erstveranlagung im Mai 2001 wurde letztlich ohne weiteres Eingehen auf die Bank- und Darlehenszinsen vorgenommen.

In den weiteren Jahreserklärungen für die Jahre 1999 und 2000 wurden wiederum Bank- und Darlehenszinsen abgesetzt.

Die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz ist bei Würdigung der Sachlage und der Verantwortungslinie des Bw. zu dem Schluss gekommen, dass es ihm nicht nachgewiesen werden kann, dass er hinsichtlich des Abzuges der Bank- und Darlehenszinsen eine Abgabenverkürzung ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat. Der steuerliche Vertreter hält unwiderlegbar daran fest, dass die gewählte Vorgangsweise seiner rechtlichen Ansicht entsprach, damit ist der Bw. exculpiert.

Zu dem zweiten Faktum, der Aufteilung der Liegenschaft in privat genutzten Teil und den betrieblichen Teil, ist wie folgt festzustellen:

In der am 8. Oktober 2001 vom steuerlichen Vertreter eingereichten Einnahmen-Ausgabenrechnung für das Jahr 2000 wurde ein Privatanteil von 10 % angesetzt, demnach war die Frage des Ansatzes eines Privatanteiles vor Einreichung der Jahreserklärungen für das Jahr 2000 grundsätzlich unzweifelhaft Gegenstand eines Informationsaustausches zwischen Steuerberater und Klienten.

Die nunmehr vorgelegten handschriftlichen Aufzeichnungen enthalten auf einer Seite Berechnungen für alle drei verfahrensgegenständlichen Jahre zu 25 % Privatanteil, demnach sind sie sicher nicht vor Erstellung der Jahreserklärungen für die Jahre 1998 und 1999 entstanden.

In der im Strafakt erliegenden Niederschrift über die Vernehmung des Verdächtigen vom 4. März 2002 wird dazu das Vorbringen des Verteidigers festgehalten, dass er vermeine, dass die

Betriebsprüfung lediglich einen anderen Aufteilungsschlüssel zugrunde gelegt und die anteiligen Privatanteile anders angesetzt habe.

Diese Sichtweise des Verteidigers könnte nach der Aktenlage ebenfalls nur das Jahr 2000 betreffen, da für 1998 und 1999 ja gar kein Privatanteil angesetzt wurde.

Ein Privatanteil an der Nutzung einer Liegenschaft lässt sich an Hand eines Raumplanes und einer Raumnutzung im Gegensatz zu einer Privatnutzung anderer Gegenstände vergleichsweise einfach feststellen.

Ein Vorbringen, die die Jahreserklärungen für 1998 erstellt habende Steuerberatungskanzlei sei über den betrieblich genutzten Anteil der Liegenschaft und einen Privatanteil informiert gewesen, liegt nicht vor. Obwohl vor der Veranlagung ein Vorhalt erlassen wurde und die geltend Bankspesen von Seiten der steuerlichen Vertretung aus eigener Veranlassung angesprochen wurden, fehlt vor dem Ergehen der Erstbescheides jede Äußerung zu einer Privatnutzung in welcher Höhe auch immer.

Ein Beweis, dass der Bw. in der Folge R. umfassend über die Gegebenheiten informiert und in die Lage versetzt habe, richtige Erklärungen einzureichen, konnte ebenfalls nicht erbracht werden. Innerhalb des kurzen Zeitraumes vom 11. Juni 2001 bis 11. Oktober 2001 wurden die unrichtigen Abgabenerklärungen für die Jahre 1999 und 2000 eingereicht. Wenn der steuerliche Vertreter die vom Finanzamt Liezen übermittelte Aufstellung aus dem August 2000 gekannt hätte oder die Berechnung zu einem Privatanteil vom 25 % bereits vor Einreichung der Steuererklärungen für die Jahre 1999 und 2000 gemacht hätte, wäre doch in diesem engen zeitlichen Rahmen nicht für ein Jahr „versehentlich“ gar kein Privatanteil und für ein Jahr ein Privatanteil von 10 % erfasst worden. Die Lebenserfahrung spricht gegen das im Laufe des Verfahrens verfeinerte Parteienvorbringen, es wird als Schutzbehauptung qualifiziert und davon ausgegangen, dass eine genauere Befassung mit dem Umfang eines Privatanteiles erst im Zuge der Prüfung erfolgt ist, die unmittelbar nach Abgabe der Jahreserklärung für das Jahr 2000 begonnen hat.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung ist auch die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz nach Prüfung der vorliegenden Unterlagen und der Verantwortungslinie des Bw. zu der Ansicht gelangt, dass er es zumindest ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat, dass er für 1998 durch die Einreichung unrichtiger Jahreserklärungen eine Abgabenverkürzung bewirkt und hinsichtlich der Jahre 1999 und 2000 den Versuch der Verkürzung der Abgabenschuldigkeiten gesetzt hat, indem er die steuerliche Vertretung

zunächst nicht über die Privatnutzung und in der Folge unzureichend über den Anteil der Privatnutzung in Kenntnis hat.

Der Antrag auf milde Bestrafung, wie auch der Umstand, dass bereits in der Berufung vom 13. Mai 2002 der von der Betriebsprüfung mit 65 % angenommene betriebliche Teil der Liegenschaft als „grundsätzlich nicht beanstandet“ bezeichnet wird, zeigen schon eine gewisse Schuldeinsicht des Bw. zu diesem Teilstück des erstinstanzlichen Schulterspruches auf.

Im zweitinstanzlichen Beweisverfahren wurde zur beantragten Einvernahme des Zeugen R. bekannt gegeben, dass es nur gelungen sei mit seiner Mutter aber nicht mit ihm persönlich Kontakt aufzunehmen und daher keine ladungsfähige Adresse bekannt gegeben werden könne.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 auf Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu erkennen.

Der dem erstinstanzlichen Erkenntnis zu Grunde liegende strafbestimmende Wertbetrag zu § 33 FinStrG beträgt € 13.828,00 die Höchststrafe daher € 27.662,00 und die ausgesprochene Geldstrafe nach dem erstinstanzlichen Erkenntnis ca. 19,88 % der Höchststrafe.

Nach der zweitinstanzlichen Entscheidung hat der Bw. vorsätzliche Abgabenverkürzungen im Gesamtausmaß von € 6.797,97 zu verantworten. Die Strafdrohung beträgt demnach € 16.439,82.

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

Gemäß § 23 Abs. 2 FinStrG sind die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen, wobei im Übrigen die § 32 bis 35 des Strafgesetzbuches gelten.

Gemäß § 23 Abs. 3 FinStrG sind bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz wertete die Unbescholtenseit und das seither an den Tag gelegte Wohlverhalten des Beschuldigten, sowie den Umstand, dass es betreffend der Jahre 1999 und 2000 beim Versuch geblieben sei als mildernd, als erschwerend keinen Umstand.

Nach Ansicht der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz kommt die Schadensgutmachung als weiterer Milderungsgrund dazu, dem steht der mehrmalige Tatentschluss als Erschwerungsgrund gegenüber.

Zudem hat nach ständiger Judikatur die überlange, nicht vom Bw. zu vertretende, Verfahrensdauer, in diesem Fall weitgehend nicht von dem Bw. zu vertretende

Verfahrensdauer (Vorhalte wurden nur schleppend beantwortet, die mündliche Verhandlung vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz unentschuldigt nicht besucht), in die Strafbemessung Eingang zu finden.

Für die überlange Verfahrensdauer wird ein Abschlag von € 500,00 angesetzt.

Unter Neubewertung der festgestellten Milderungsgründe zum Zeitpunkt der Entscheidungsfindung der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz und unter Berücksichtigung der guten Wirtschaftslage des Bw. erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat die aus dem Spruch ersichtliche, wesentlich verminderte Geldstrafe tat- und schuldangemessen.

Auch die gemäß [S 20 Abs. 1 FinStrG](#) für den Fall der Uneinbringlichkeit zu verhängende neu bemessene Ersatzfreiheitsstrafe entspricht dem festgestellten Verschulden des Bw. unter Berücksichtigung der genannten Milderungs- und Erschwerungsgründe.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf [S 185 Abs. 1 lit. a FinStrG](#), wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der Geldstrafe, maximal von € 500,00 festzusetzen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. März 2013