



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Finanzstrafsenat Linz 1

GZ. FSRV/0048-L/09

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Mag. Gerda Pramhas sowie die Laienbeisitzer Dr. Ernst Grafenhofer und Dr. Karl Penninger als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen JB, selbstständiger Handelsvertreter, geb. X, Adresse, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung der Amtsbeauftragten vom 25. Juni 2009 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 13. März 2009, StrNr. 1, nach der am 10. Dezember 2009 in Anwesenheit des Beschuldigten, der Amtsbeauftragten Brigitte Burgstaller sowie der Schriftführerin Tanja Grottenthaler durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

**I)** Der Berufung der Amtsbeauftragten wird teilweise Folge gegeben und die bekämpfte, im Übrigen unverändert bleibende Entscheidung des Erstsenates in ihrem einstellenden Teil betreffend das Faktum "Ausgleichszahlung der Fa. G 2006" sowie hinsichtlich ihres Ausspruches über die Strafe und Kosten dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:

JB ist überdies schuldig, 2007 fahrlässig unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend das Veranlagungsjahr 2006 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von 35.969,24 € bewirkt zu haben, indem er unter

Außerachtlassung der ihm gebotenen, möglichen und zumutbaren Sorgfalt in seine dem Finanzamt übermittelte Einkommensteuererklärung das von der Fa. G bezahlte Entgelt für die Überlassung seines Kundenstocks in Höhe von 85.159,20 € nicht aufgenommen hat, wodurch die Abgabenbehörde die diesbezügliche Einkommensteuer um den obgenannten Betrag zu niedrig festgesetzt hat. Er hat dadurch eine fahrlässige Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen.

Unter Bedachtnahme auf das bereits bestehende Faktum "nicht zustehende Aufwendungen und Vorsteuern für ein Arbeitszimmer 2003 bis 2007" wird über ihn gemäß §§ 33 Abs. 5, 34 Abs. 4 iVm 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von **9.000,00 €** und gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben eine **Ersatzfreiheitsstrafe** in Höhe von **einem Monat** verhängt.

Der Beschuldigte hat gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschale Verfahrenskosten in Höhe von 363,00 € und allfällige Kosten eines Strafvollzuges zu tragen, welche mit gesondertem Bescheid festgesetzt werden würden.

**II)** Im Übrigen wird die Berufung der Amtsbeauftragten als unbegründet abgewiesen.

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschuldigte ist seit dem Jahr 1997 als selbstständiger Handelsvertreter tätig. In der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat gab er an, Uhren und Schmuck zu verkaufen.

Mit Erkenntnis vom 13. März 2009, StrNr. 1, erkannte der Spruchsenat den Beschuldigten nach § 33 Abs. 1 FinStrG für schuldig, weil er vorsätzlich für die Jahre 2003 bis 2007 Aufwendungen für ein Arbeitszimmer als Betriebsausgaben geltend gemacht und die daraus erwachsenen Vorsteuern abgezogen habe, obwohl bereits bei der letzten Betriebspprüfung festgestellt worden sei, dass dies unzulässig sei.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß § 33 Abs. 5 iVm. § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von 1.500,00 € verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Tagen ausgesprochen.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit 150,00 € bestimmt.

Das darüber hinaus gehende Finanzstrafverfahren, der Beschuldigte habe vorsätzlich

- 1) im Jahr 2006 eine Ausgleichszahlung der Fa. G in Höhe von 85.189,20 € (richtig: 85.159,20 €) nicht in der Gewinnermittlung erfasst, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Einkommensteuerverkürzung in Höhe von 39.930,42 € bewirkt, und dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen, sowie
- 2) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) entsprechenden Voranmeldungen, nämlich durch Nichtabfuhr der Erwerbsteuer für einen in der BRD erworbenen PKW Mercedes, eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Monat Februar 2007 in der Höhe von 8.135,20 € bewirkt, dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen,  
wurde gemäß §§ 136 iVm 82 Abs. 3 lit. b FinStrG eingestellt.

Begründend führte der Erstsenat im Wesentlichen aus, dass im Jahr 2001 im Betrieb des Beschuldigten eine Betriebsprüfung stattgefunden habe. Im Zuge dieser Prüfung seien Ausgaben für einen im Wohnungsverband gelegenen Raum nicht als Kosten für ein Arbeitszimmer anerkannt worden. Obwohl sich in der Benützung keine Änderung gegenüber 2001 ergeben habe, habe der Beschuldigte dennoch in den Jahren 2003 bis 2007 wiederum Aufwendungen für diesen Raum als Kosten für ein Arbeitszimmer steuerlich geltend gemacht und die sich daraus ergebenden Vorsteuern abgezogen.

In den Jahren 2003 bis 2005 sei dadurch eine Umsatzsteuerverkürzung in Höhe von je 216,00 € und in den Jahren 2006 und 2007 von je 237,60 €, insgesamt daher in Höhe von 1.123,20 €, bewirkt worden.

An Einkommensteuerverkürzungen wurden folgende Beträge festgestellt: 733,24 € (2003), 852,83 € (2004), 220,86 € (2005), 1.188,00 € (2006) und 791,24 € (2007), insgesamt daher 3.786,17 €.

Bis zum 31. März 2005 sei der Beschuldigte Vermittler von Handelswaren der Fa. G gewesen. Strittig sei die Höhe des Ausgleichsanspruches gemäß § 24 HVertrG gewesen. In einem in der BRD geführten Zivilprozess habe man sich auf einen Anspruch von 90.000,00 € geeinigt, sodass dem Beschuldigten – nach Abzug der von jeder Partei selbst zu tragenden Kosten – ein Betrag von 85.159,20 € auf sein Konto überwiesen worden sei. Diese Ausgleichszahlung scheine in der Buchhaltung auf und sei anlässlich einer Außenprüfung dem Prüfer gegenüber offen gelegt worden. Die Erklärung seines deutschen Rechtsanwaltes, dass diese Zahlung steuerfrei sei, habe der Beschuldigte insofern falsch verstanden, als er davon ausgegangen

sei, dass diese Zahlung, die er als Schadenersatz eingeordnet habe, nicht nur der Umsatzsteuer, sondern auch der Einkommensteuer nicht unterliege. Die Einkommensteuer 2006 sei bescheidmäßigt nachgef ordert worden und die Entrichtung innerhalb der gesetzten Frist erfolgt.

Im Februar 2007 habe der Beschuldigte in der BRD einen PKW der Marke Mercedes erworben und dem Finanzamt die einen Nettobetrag samt UID-Nummer ausweisende Rechnung vorgelegt. Der Beschuldigte habe die Erklärung für die NoVA vorgelegt, eine Belehrung, dass auch die Erwerbsteuer zu begleichen sei, sei unterblieben.

Nicht beweisbar sei, dass der Beschuldigte bedingt vorsätzlich die Ausgleichszahlung nicht der Einkommensteuer unterworfen habe. Weiters sei nicht beweisbar, dass er bedingt vorsätzlich seine Verpflichtung zur Entrichtung der Erwerbsteuer verletzt habe, wissend, dass er unter Verletzung der Verpflichtung eine Abgabenverkürzung bewirke.

Zur Beweiswürdigung führte der Spruchsenat im Wesentlichen aus, dass hinsichtlich des PKW-Kaufs strittig sei, ob der Beschuldigte dem Finanzamt die den Bruttbetrag inklusive deutscher Mehrwertsteuer ausweisende Fahrzeugbestellung vom 8. Februar 2007 oder die den Nettokaufpreis samt UID-Nummer ausweisende Rechnung vorgelegt habe. Die Erklärung für die NoVA habe der Beschuldigte abgegeben und die geschuldete Steuer unverzüglich entrichtet. Dass das Schreiben vom 8. Februar 2007 vorgelegt worden und Basis für die NoVA-Berechnung gewesen sei, sei extrem unwahrscheinlich. Vielmehr sei, wie vom Beschuldigten angegeben, von der Rechnungsvorlage und davon auszugehen, dass er sich geirrt habe. Nicht auszuschließen sei zudem, dass der Beschuldigte auf die Erwerbsteuer nicht hingewiesen worden sei.

Unterlaufe dem Täter ein entschuldbarer Irrtum, so sei ihm nach § 9 FinStrG weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zuzurechnen. Sei der Irrtum unentschuldbar, sei dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. Das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG könne aber nur vorsätzlich begangen werden, sodass der Vorwurf der Begehung eines Finanzvergehens nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG wegen Nichtabfuhr der Erwerbsteuer einzustellen gewesen sei.

Zur Ausgleichszahlung stehe fest, dass diese zwar in der Buchhaltung ausgewiesen gewesen, aber nicht der Einkommensteuer unterworfen worden sei. Dass der Beschuldigte die Belehrung seines deutschen Rechtsanwaltes, die Ausgleichszahlung sei nicht steuerpflichtig, nicht nur auf die Umsatzsteuer, sondern auch die Einkommensteuer bezogen habe, sei unter dem Gesichtspunkt, dass das nicht bekannte Gespräch mit seinem deutschen Verteidiger unter dem Blickwinkel des Schadenersatzes geführt worden sei, nachvollziehbar. Durch das

Offenlegen der Unterlagen nach Prüfungsbeginn mit dem Hinweis, es handle sich um eine Ausgleichszahlung der Fa. G, liege bei fahrlässiger Handlungsweise eine rechtzeitige Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung vor. Die Abgabenschuld sei rechtzeitig entrichtet worden.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd das Geständnis, die Unbescholtenheit und die volle Schadensgutmachung, als erschwerend die Tatwiederholung über mehrere Jahre bei Wissen um die steuerlich richtige Vorgangsweise.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung der Amtsbeauftragten vom 25. Juni 2009, die sowohl die teilweise Einstellung des Verfahrens nach § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG als auch die Höhe der verhängten Geldstrafe bekämpft.

Die nach Beendigung seiner Tätigkeit von der Fa. G ausbezahlte Ausgleichszahlung von 85.159,20 € habe der Beschuldigte in der Gewinnermittlung nicht erfasst und somit nicht versteuert. Im Falle etwaiger Zweifel betreffend die steuerliche Behandlung, insbesondere in Anbetracht der beträchtlichen Höhe des zugeflossenen Betrages, wäre er dazu verhalten gewesen, beim Finanzamt rückzufragen, um eine rechtsrichtige Antwort zu erhalten. Dadurch, dass er dies unterlassen habe, habe er in Kauf genommen, dass Einnahmen zu Unrecht nicht besteuert werden würden, was bedingt vorsätzliches Verhalten indiziere. Zur Qualifizierung des Spruchsenates als Selbstanzeige sei auf Reger/Hacker/Kneidinger, FinStrG, K 29/21, zu verweisen. Danach könne bei fahrlässig begangenen Finanzvergehen eine Selbstanzeige darin, dass bei der Prüfung lediglich wahrheitsgemäß geführte Bücher vorgelegt würden, ohne dass der Abgabepflichtige damit einen Hinweis auf begangene Verfehlungen verbinde, nicht erblickt werden. Die Vorlage von Aufzeichnungen, aus denen der Prüfer erst selbst die Verfehlung feststellen müsse, stelle keine Darlegung der Verfehlung dar. Habe der Prüfer die Verfehlung durch eigene Ermittlungen entdeckt, sei auch bei Fahrlässigkeitsdelikten eine Selbstanzeige nicht mehr rechtzeitig.

Im Zuge der USO-Prüfung vom 20. Dezember 2007 sei festgestellt worden, dass der Beschuldigte den in der BRD erworbenen PKW Mercedes nicht der Erwerbsteuer unterzogen habe, obwohl die Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung unter Ausweis der UID-Nummer behandelt worden sei. Der ursprüngliche Auftrag vom 8. Februar 2007 weise keine UID-Nummer und die deutsche Mehrwertsteuer aus. Der Beschuldigte habe sich mit der Problematik zumindest ansatzweise beschäftigt, habe er doch am Auftrag handschriftlich um Ergänzung einer "Netto-Zahlung" ersucht. Entgegen seinem Vorbringen sei ursprünglich die Rechnung nicht vorgelegt, sondern diese nachgereicht worden. Dies ergebe sich aus dem

Vermerk "Rechnung + MVEG-Zyklus wird nachgereicht" auf der Rückseite des Formulars NoVA 2. Für die Annahme von bedingtem Vorsatz genüge bereits das Wissen um die Möglichkeit.

Darüber hinaus habe der Spruchsenat bei der Höhe der festgesetzten Strafe betreffend die zu Unrecht abgesetzten Kosten für das Arbeitszimmer die Strafzumessungsgründe im Bereich der Erschwerungsgründe zu wenig zu Lasten sowie die Milderungsgründe zu sehr zu Gunsten des Beschuldigten berücksichtigt.

Beantragt werde daher eine Bestrafung der vorgeworfenen Tatbestände laut Vorlagebericht sowie eine angemessene Erhöhung der Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe.

Eine Berufung des Beschuldigten liegt nicht vor.

Im Zuge einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wurde der gegenständliche Sachverhalt ausführlich erörtert.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Gemäß § 119 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. insbesondere Abgabenerklärungen, wozu auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

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

Nach § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 u.a. dann bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden.

Eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begeht beispielsweise, wer zumindest bedingt vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in seiner Einkommensteuererklärung Einnahmen nicht offen legt oder zu Unrecht steuerwirksame Aufwendungen geltend macht und dadurch bewirkt, dass die Einkommensteuer für das betreffende Veranlagungsjahr zu niedrig festgesetzt wird.

Nach § 13 Abs. 1 FinStrG gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch.

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG ist beispielsweise auszugehen, wenn ein Unternehmer zumindest bedingt vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatz- oder Einkommensteuer für ein Veranlagungsjahr zu bewirken versucht, indem er eine falsche Jahressteuererklärung beim Finanzamt einreicht in der Hoffnung, die Abgabe würde wie beantragt tatsächlich zu niedrig festgesetzt werden, oder indem er die Einreichung der Jahressteuererklärung überhaupt unterlässt und es ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet, dass die Nichtabgabe eine zu geringe Abgabenfestsetzung im Schätzungswege zur Folge haben würde.

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

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Wird die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet oder ergibt sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfällt nach § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen (BGBl. II Nr. 206/1998 idF BGBl. II Nr. 462/2002) die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000,00 € nicht überstiegen haben.

Einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 2 ist bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten ganz oder teilweise nicht entrichtet werden (§ 33 Abs. 3 lit. b FinStrG).

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

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Während für die Verwirklichung des subjektiven Tatbildes des § 33 Abs. 1 FinStrG bedingter Vorsatz ausreicht, verlangt das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG auf der subjektiven Tatseite Wissentlichkeit hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung, wogegen in Bezug auf die Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen bedingter Vorsatz genügt.

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

Straferkenntnisse erwachsen in Teilrechtskraft, wenn nicht deren gesamter Umfang angefochten wird (VwGH 15.5.1986, 84/16/0209 - ÖStZB 1987, 206). So ist auch eine Teilrechtskraft hinsichtlich des Schulterspruches rechtlich möglich (siehe z.B. VwGH 26.4.1979, 2261, 2262/77, verst Senat - JBl 1980, 165 = ZfVB 1980/619 [hier zum VStG 1950]; VwGH 10.1.1985, 83/16/0179 - ÖStZB 1985, 390; VwGH 21.11.1985, 84/16/0201 - ÖStZB 1986, 274; VwGH 4.9.1992, 91/13/0021 - ÖStZB 1993, 360; VwGH 19.10.1995, 94/16/0123 - ÖStZB 1996, 226; Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Band II, §§ 136-141, Tz 17).

Erwächst somit die erstinstanzliche Entscheidung hinsichtlich eines Schulterspruches in Teilrechtskraft (weil von Seite des Beschuldigten kein Rechtsmittel ergriffen und von Seite des Amtsbeauftragten in dessen Berufung der erfolgte erstinstanzliche Schulterspruch unbehelligt blieb), steht für die Berufungsbehörde auch bindend fest, dass die im erstinstanzlichen Schulterspruch umschriebenen Taten wie festgestellt begangen wurden. Der Berufungssenat

hat daher bei der Strafbemessung jedenfalls auch auf die in der erstinstanzlichen Tatumschreibung genannten Verkürzungsbeträgen auszugehen (siehe VwGH 29.6.1999, 98/14/0177 - ÖStZB 1999, 710; UFS 13.11.2003, FSrv/0055-L/03).

Bereits in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat hatte der Beschuldigte zugestanden, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Betriebsausgaben geltend gemacht und die daraus erwachsenen Vorsteuern abgezogen zu haben, obwohl bereits im Zuge einer Vorprüfung festgestellt worden war, dass die mit diesem Zimmer in Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht absetzbar sind. Zum Zeitpunkt der neuerlichen Außenprüfung (Beginn am 2. Juni 2008, der Bericht zu ABNr. 2 datiert vom 30. Juni 2008) waren die beanstandeten Ausgaben und die zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuern enthaltenden Abgabenerklärungen 2003 bis 2007 bereits eingereicht und veranlagt, sodass das Tatbild der vollendeten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfüllt war.

Der Prüfer nahm für die Jahre 2003 bis 2005 eine pauschale Aufwandskürzung in Höhe von jeweils 2.160,00 € und für die Jahre 2006 und 2007 eine entsprechende Kürzung in Höhe von je 2.376,00 € vor, wodurch sich für 2003 bis 2005 eine Vorsteuerkürzung von je 216,00 € und für 2006 und 2007 eine Vorsteuerkürzung von je 237,60 € ergab (Tz 6 des Berichts vom 30. Juni 2008).

Diese Aufwandskürzung führte zu einem Mehrbetrag an Einkommensteuer 2003 von 733,24 €, an Einkommensteuer 2004 von 852,83 €, an Einkommensteuer 2005 von 220,86 €, an Einkommensteuer 2006 von 1.188,00 € und an Einkommensteuer 2007 von 791,24 €.

Der diesbezügliche Schulterspruch des Erstsenates wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG ist – siehe oben – in Rechtskraft erwachsen.

Die Ausgleichszahlung der Fa. G betreffend hielt der Beschuldigte in der mündlichen Berufungsverhandlung an seiner bisherigen Verantwortung fest. Die Fa. G habe den Vertrag im Jahr 2005 aufgelöst und er dafür, dass er den Markt in Österreich aufgebaut habe, einen Ausgleichsanspruch gefordert. Er habe diese Zahlung als Entschädigung für den Aufbau und seine neunjährige Tätigkeit gesehen. Der ihn in einem in Deutschland geführten Zivilprozess gegen die Fa. G vertretende deutsche Rechtsanwalt habe die Ansicht geäußert, dass diese Zahlung als Schadenersatz für die Hingabe des Kundenstocks anzusehen und in Österreich steuerfrei sei. Irrtümlich habe er diese Steuerfreiheit nicht nur auf die Umsatz-, sondern auch die Einkommensteuer bezogen.

Die Verantwortung des Beschuldigten, er habe auf Grund der undeutlichen Erklärung seines deutschen Anwaltes die Ausgleichszahlung für einkommensteuerfrei gehalten und diese deswegen nicht in seine Einkommensteuererklärung aufgenommen, war nicht mit der für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens notwendigen Sicherheit zu widerlegen. Er übergab dem Prüfer die den Zahlungseingang enthaltenden Unterlagen, weshalb der Beweis, der Beschuldigte habe den Tatplan auf Hinterziehung der diesbezüglichen Einkommensteuer gehabt, nicht geführt werden kann.

Der unbewusst fahrlässig (§ 8 Abs. 2 1. Satz FinStrG) Handelnde erkennt nicht, dass seine Handlung ein tatbestandsmäßiges Unrecht verwirklichen könnte, weil er nicht sorgfältig genug darauf bedacht ist, einen solchen Erfolg nicht herbeizuführen. Der Schuldvorwurf richtet sich darauf, dass er aus Sorgfaltsmangel nicht an die möglichen Folgen seines Verhaltens gedacht hat (vgl. VwGH 1.7.2003, 2000/13/0045). Objektiv sorgfaltswidriges Handeln ist dann zu bejahen, wenn sich ein einsichtiger und besonnener Mensch des Verkehrskreises, dem der Handelnde angehört, an seiner Stelle anders verhalten würde.

Im vorliegenden Fall verbleibt der Vorwurf unbewusster Fahrlässigkeit, weil der Beschuldigte, dem das qualifizierte rechtliche Spezialwissen fehlte, unter Anwendung der ihm gebotenen, möglichen und zumutbaren Sorgfalt ohne besonderen Aufwand, lediglich durch eine kurze Anfrage bei seinem zuständigen Finanzamt oder mittels Kontaktaufnahme mit einem österreichischen Steuerberater (der Beschuldigte hat keinen Steuerberater und erstellt seine, wie er darlegte, einfach gehaltene Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und die Steuererklärungen selbst) herausgefunden hätte, dass die Zahlung sehr wohl der österreichischen Einkommensteuer unterliegt. Ein einsichtiger Mensch in der Lage des Beschuldigten hätte entsprechend reagiert und in Anbetracht der enormen finanziellen Bedeutung eine Klärung der Rechtslage herbeigeführt.

Der Beschuldigte hat hinsichtlich des Faktums "Ausgleichszahlung Fa. G" demnach des Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenhinterziehung nach § 34 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

Diese Ausgleichszahlung war zwar in der dem Prüfer übergebenen Buchhaltung enthalten und fiel diesem auf Grund der Betragshöhe auch auf, nicht jedoch in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und der Einkommensteuererklärung 2006, wurde also gegenüber dem Fiskus nicht offen gelegt.

Der in der Berufung der Amtsbeauftragten geäußerten Rechtsansicht, wonach bei fahrlässig begangenen Finanzvergehen eine Selbstanzeige zwar auch noch während der Prüfung

möglich sei, die bloße Vorlage von Aufzeichnungen, aus denen der Prüfer erst selbst die Verfehlung feststellen müsse, aber keine Darlegung einer Verfehlung darstelle und aus diesem Grund nicht als Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG zu werten sei, ist beizupflichten (vgl. für viele: *Fellner*, Finanzstrafgesetz, Rz 12 zu §§ 29 und 30)

Ist eine im Zuge einer Außenprüfung festgestellte Einnahmenverkürzung auf vorsätzliches Verhalten zurückzuführen, indiziert dieses Verhalten eine Steuervermeidung im Höchstausmaß und wird die Berechnung der verkürzten Einkommensteuer in der Regel unter Berücksichtigung der Progressionsspitze zu erfolgen haben. Resultiert dagegen, wie im vorliegenden Fall, die Einnahmenverkürzung sowohl auf vorsätzlichem, fahrlässigem und zum Teil auch strafrechtlich nicht relevantem Verhalten, ist die gesamte Mehrsteuer im Verhältnis der Höhe der jeweiligen Verkürzungen der Bemessungsgrundlage auf die Schuldformen aufzuteilen (vgl. *Reger/Hacker/Kneidinger*, FinStrG, K 16/6).

Von der Einkünfteerhöhung für 2006 im Gesamtbetrag von 97.996,01 € (Bl. 12 des Berichtes vom 30. Juni 2008) entfiel ein anteiliger Betrag von 2.376,00 € auf ein vorsätzlich ("Aufwandskürzung Arbeitszimmer") und ein anteiliger Betrag von 85.159,20 € auf ein fahrlässig begangenes Delikt ("Ausgleichszahlung G"). Von der nach Abzug des Vorsatzdeliktes verbleibenden Einkünftezurechnung von 95.620,01 € war ein Betrag von 85.159,20 € und somit ein prozentueller Anteil von 89,07 % als fahrlässig verkürzt anzusehen. Demzufolge enfiel von der – ebenfalls nach Abzug des vorsätzlich verkürzten Betrages von 1.188,00 € - verbleibenden Einkommensteuernachforderung von 40.383,12 € ein Anteil von 89,07 % (das sind 35.969,24 €) auf die fahrlässig verkürzte Ausgleichszahlung der Fa. G.

Zur Nichtabfuhr der Erwerbsteuer gab der Beschuldigte an, persönlich beim Finanzamt vorgesprochen und die Auskunft erhalten zu haben, dass für den Erwerb des PKW Mercedes in Deutschland, den er mit der von der Fa. G erhaltenen Zahlung finanziert habe, NoVA zu entrichten sei; diese habe er auch umgehend bezahlt. Erst anlässlich der USO-Prüfung (Bericht vom 20. Dezember 2007, ABNr. 3) habe er von der Verpflichtung zur Entrichtung der Erwerbsteuer erfahren.

Da selbst der Prüfer im Zuge einer telefonischen Rücksprache angab, dass eine Fehlauskunft nicht völlig auszuschließen sei (Gesprächsnotiz vom 12. März 2009, Bl. 165 des Finanzstrafaktes) und sich aus der Verpflichtung zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung und aus dem für das Finanzstrafverfahren geltenden Anklageprinzip ergibt, dass die Beweislast die Behörde trifft, kommen allfällige Zweifel daran, ob eine Tatsache als erwiesen angenommen werden kann oder nicht, im Finanzstrafverfahren daher dem Beschuldigten zugute.

Nach Ansicht des Berufungssenates war daher dem Beschuldigten im Zusammenhang mit der Nichtentrichtung der Erwerbsteuer vorsätzliches Verhalten mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nicht nachweisbar.

Eine Prüfung, ob dem Beschuldigten allenfalls fahrlässige Handlungsweise vorwerfbar wäre, erübrigte sich insofern, weil § 34 FinStrG lediglich auf § 33 Abs. 1, nicht aber auf den im Zusammenhang mit der Nichtentrichtung der Erwerbsteuer herangezogenen § 33 Abs. 2 FinStrG verweist, sodass die in § 33 Abs. 2 FinStrG normierten Tatbestände nicht fahrlässig begangen werden können. Im Sinne des § 33 Abs. 2 verkürzte Umsatzsteuer scheidet daher als Tatobjekt der fahrlässigen Abgabenverkürzung aus, weshalb der Berufung der Amtsbeauftragten in diesem Punkt nicht Folge zu geben war.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG bildet die Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei gemäß Abs. 2 und 3 dieser Bestimmung bei der Strafausmessung weiters die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwegen und auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen sind. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

Nach § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Die fahrlässige Abgabenverkürzung dagegen wird mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen des Verkürzungsbetrages geahndet (§ 34 Abs. 4 FinStrG).

Hat jemand durch eine Tat oder – wie im gegenständlichen Fall – durch mehrere selbstständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben oder verschiedener Art begangen und wird über diese Finanzvergehen gleichzeitig erkannt, so ist auf eine einzige Geldstrafe zu erkennen (§ 21 Abs. 1 FinStrG).

Der Strafrahmen für die Geldstrafe beträgt somit 45.787,98 €.

Die Strafausmessung innerhalb des gesetzlichen Rahmens – unter Abwägung der angeführten Strafzumessungsgründe – ist eine Ermessensentscheidung, wobei auch zu bedenken ist, dass die verhängte Strafe nicht nur den Täter von der Begehung weiterer Straftaten abhalten, sondern auch einer künftigen Begehung von Finanzvergehen durch andere entgegen wirken soll.

In der mündlichen Berufungsverhandlung gab der Beschuldigte, zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen befragt, an, verheiratet und für einen studierenden Sohn sorgepflichtig zu sein. Seine Gattin unterstütze ihn im Büro und sei geringfügig beschäftigt. An Vermögen besitze er eine Liegenschaft, die er mit seiner Familie bewohne; Schulden habe er keine. Allerdings habe sich sein Umsatz auf Grund der Wirtschaftskrise im heurigen Jahr halbiert.

Hielten sich die Milderungs- und Erschwerungsgründe die Waage und wäre von durchschnittlichen wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnissen beim Beschuldigten auszugehen gewesen, wäre eine Geldstrafe von etwa der Hälfte der Höchststrafe – somit rund 23.000,00 € - zu verhängen gewesen.

Dem Erschwerungsgrund der hartnäckigen Tatwiederholung über fünf Jahre hinweg beim Faktum "Arbeitszimmer" stehen als mildernd das zu diesem Vorwurf abgelegte Geständnis, die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, seine Mitwirkung an der Aufklärung der strafrelevanten Umstände, die Schadensgutmachung und der Umstand der eher im unteren Bereich angesiedelten Sorglosigkeit betreffend Faktum "Ausgleichszahlung G" gegenüber, sodass auf Grund des Überwiegens der Milderungsgründe der genannte Ausgangswert auf 16.000,00 € zu verringern war.

Die Sorgepflichten für seine Familie berechtigten zur Vornahme eines Abschlages auf 13.000,00 € und die verschlechterte Finanzlage zu einer weiteren Abmilderung der Geldstrafe auf 9.000,00 €.

Obige Erwägungen gelten grundsätzlich auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei jedoch der Umstand der sich verschlechternden wirtschaftlichen Lage ohne Bedeutung bleibt, weil die Ersatzfreiheitsstrafe gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit einer Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Zum Vergleich ist auf die Spruchpraxis zu verweisen, wonach üblicherweise für eine Geldstrafe von 7.000,00 € bis 8.000,00 € eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat verhängt wird, weshalb so gesehen auch eine höhere Sanktion möglich gewesen wäre. Allerdings erscheint im vorliegenden Fall eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat ausreichend zu sein, um den Beschuldigten als Ersttäter von der Begehung weiterer Finanzvergehen abzuhalten.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach der Bestrafte einen pauschalen Kostenersatz in Höhe von 10 % der verhängten Geldstrafe, maximal aber einen Betrag von 363,00 € zu leisten hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 10. Dezember 2009