



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat Linz 9

GZ. FSRV/0101-L/06

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 9 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstraßbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Mag. Gerhard Groschedl sowie die Laienbeisitzer Dr. Ernst Grafenhofer und KR Franz Penz als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen R.S., K., Friedhofsänger, vertreten durch Leitner + Leitner GmbH & Co KEG, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4040 Linz, Ottensheimerstraße 32, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 12. Oktober 2006 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstraßbehörde erster Instanz vom 9. Juni 2006, Strafnummer-1, nach der am 3. März 2009 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers Mag. Rainer Brandl, des Amtsbeauftragten AR Gottfried Haas sowie der Schriftführerin Tanja Grottenthaler durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der eingeschränkten Berufung des Beschuldigten wegen Strafe wird teilweise Folge gegeben und die im Übrigen unverändert bleibende Entscheidung des Erstsенates in seinem Ausspruch über Strafe dahingehend abgeändert, dass die gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 bis 3 FinStrG unter Bedachtnahme auf die gegen R.S. mit Strafverfügung gemäß § 146 FinStrG des Hauptzollamtes Wien am 21. Juni 2000 zu Strafnummer-2 ausgesprochene Geldstrafe zu verhängende

Zusatzgeldstrafe auf € 12.000,00 (in Worten: Euro zwölftausend)

und die für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben gemäß § 20 FinStrG zu verhängende

Ersatzfreiheitsstrafe auf acht Tage

verringert werden.

II. Im Übrigen wird die eingeschränkte Berufung des Beschuldigten als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstraßbehörde erster Instanz vom 9. Juni 2006, Strafnummer-1, wurde der Beschuldigte R.S. (in weiterer Folge: Bw) wegen des Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG schuldig befunden, er habe im Sprengel des Finanzamtes Linz vorsätzlich durch Verschweigen seiner Einkünfte und Umsätze aus der Tätigkeit als Friedhofsänger, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 in der Höhe von € 27.794,18 (1998: € 11.242,78, 1999 € 16.132,21) und an Umsatzsteuer für 1998 und 1999 in der Höhe von € 9.522,10 (1998 € 3.924,33, 1999 € 5.597,77) bewirkt und dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde der Bw unter Anwendung des § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG zu einer Geldstrafe in der Höhe von € 40.000,00 verurteilt. Gemäß § 20 FinStrG wurde die für den Fall der Uneinbringlichkeit dieser Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit vier Wochen bestimmt. Gemäß § 185 FinStrG hat der Bw. auch die Kosten des Finanzstraßverfahrens in der Höhe von € 363,00 zu ersetzen. Die Höhe der Kosten des Straßvollzuges werde gegebenenfalls durch gesonderten Bescheid festgesetzt werden.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass aufgrund der Vernehmung des Bw, des abgeführten Beweisverfahrens durch Einsichtnahme in die Erhebungsergebnisse des Finanzamtes Linz als Finanzstraßbehörde erster Instanz, nach Einsichtnahme in die Gerichtsakten, nach Einsichtnahme in den Einkommensteuerakt des Bw und in den Arbeitsbogen der Betriebsprüferin folgender Sachverhalt als erwiesen feststehe:

R.S., sei derzeit Friedhofsänger und wohne A. Er sei geschieden, sorgepflichtig für zwei Kinder, M. und T.. Der Höhe der monatlichen Alimentation sei dem Bw nicht bekannt, seine Schulden liegen bei etwa € 140.000,00. Der Bw sei unbescholten.

Der Bw habe vier Klassen Volksschule, acht Klassen Gymnasium mit Matura besucht, habe vorerst bei der AG gearbeitet und sei anschließend in den Finanzdienst des Bundes eingetreten. Seine Tätigkeit habe der Bw beim Finanzamt in Wien begonnen, habe die übliche Ausbildung (Finanzschule) absolviert und sei in der Folge im Lohnsteuerreferat beim Finanzamt tätig gewesen, anschließend als Betriebsprüfer. Seine Nebeneinkünfte habe er als Friedhofsänger bezogen, wobei eine Erklärung dieser Einnahmen unterblieben sei.

Der Bw habe ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass er durch das wiederholte Verschweigen seiner Einnahmen als Friedhofsänger gegenüber der Finanzbehörde eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletze, welche eine Verkürzung an Einkommensteuer und an Umsatzsteuer bedinge.

Verkürzt worden seien folgende Abgaben: Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 in der Höhe von € 27.794,18 (1998: 11.242,78; 1999: 16.132,21) und an Umsatzsteuer für 1998 und 1999 in der Höhe von € 9.522,10 (1998: 3.924,33; 1999: 5.597,77).

Zur Beweiswürdigung sei auszuführen, dass der Bw in der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem Einzelbeamten des Finanzamtes Linz (14.2.2005) den objektiven Tatbestand zugegeben habe, jedoch erklärt habe, er sei der Meinung gewesen, nicht vorsätzlich gehandelt zu haben. Begründet worden sei die mangelnde Vorsätzlichkeit damit, dass der Bw sich als Partner an der GesbR beteiligen sollte, wobei die Einlage in der GesbR 1,5 Millionen ATS betragen sollte, 800.000 ATS habe der Bw mittels Bankkredites aufgenommen, die Restsumme habe er durch seine Einnahmen als Friedhofsänger erwirtschaftet.

Für die Übergabe des Geldes gebe es keinen Beleg, der Vertrag sei per Handschlag abgeschlossen worden, eine Rückforderung der Summe sei nicht möglich gewesen, weil F. P. zahlungsunfähig geworden sei.

Der Bw habe erklärt, dass er der Meinung gewesen sei, dass er das Darlehen als Betriebsausgabe geltend machen könne, so dass nicht nur keine Einkommensteuer vorgeschrieben werde, sondern er mit der Gutschrift aus der Einkommensteuer die fälligen Umsatzsteuerzahllasten hätte gegen verrechnen können.

In der mündlichen Spruchsenatsverhandlung vom 9. Juni 2006 habe der Bw im Wesentlichen diese Darstellung wiederholt, aber außer Streit gestellt, dass er pro Monat 60.000 ATS netto aus der Tätigkeit als Friedhofsänger verdient habe.

Seine rechtlichen Überlegungen, die er – über entsprechenden Vorhalt durch den Vorsitzenden der Spruchsenates – als “selbst gestrickte rechtliche Beurteilung” bewerten habe

müssen, habe er aber krampfhaft aufrechterhalten, wobei er auch zugestehen habe müssen, dass die von seinem früheren Verteidiger aufgestellte Berechnung (Ausgaben in der Überschussrechnung 1999; Abwertung der Beteiligung aus der Musikagentur P., 60% der einbezahlten Beträge in der Höhe von 1,3 Millionen S im Betrag von 780.000 S) eine nachträgliche Konstruktion darstelle, die im Ergebnis die Verantwortung des Bw decken habe sollen (zumindest finanzstrafrechtlich).

Zum Zeitpunkt der Ausschreibung der mündlichen Spruchsenatsverhandlung sei nicht bekannt gewesen, ob der Bw die Höhe der Zusatzeinkünfte zugestehen werde. Daher seien zwei Gerichtsakten (der Ehescheidungsakt und der Pflegschaftsakt) beigebracht worden, die aus forensischer Erfahrung einen hohen Wahrheitsgehalt bezüglich der Einkünfte eines der Beteiligten haben.

Die Einsichtnahme in den Pflegschaftsakt ergebe, dass der Bw hohe Zusatzeinkünfte habe, sodass auch die Selbstauskünfte des Bw bei Aufnahme eines Kredites vorgelegt worden seien, wobei sich aus diesen Selbstauskünften die hohen Zusatzverdienste ergeben haben.

Die Darstellung des Bw bezüglich seiner Zusatzverdienste sei aktenmäßig nachvollziehbar, auch habe der Bw in der mündlichen Spruchsenatsverhandlung die Höhe der monatlichen Zusatzverdienste (netto) außer Streit gestellt. Einer Erörterung zuzuführen seien aber die Darlehen, welche im Verfahren eingeklagt worden seien.

In der Klagserzählung lese man, dass "der Kläger", gemeint der Bw, dem Beklagten (F. P.) mehrere Beträge als "Privatdarlehen" zugezählt habe, in der Gesamtsumme 1,5 Millionen ATS. Weiters werde erwähnt, dass „die gewährten Privatdarlehen allenfalls als Akontozahlungen für einen zwischen mir (Kläger, in diesem Verfahren der Bw) und dem Beklagten (F. P.) diskutierten Einstieg in sein Unternehmen, Musikagentur P., behandelt werden könnten. Vereinbart war auch, dass für den Fall der Nichteinigung die Rückzahlung binnen angemessener Frist von einigen Wochen erfolgen sollte. Die Einigung kam nicht zu Stande, F. P. zahlte auch nicht.“

Das Urteil sei antragsgemäß ergangen, mangels liquider Mittel sei das Ausgleichsverfahren eröffnet worden. Ausgleichsschuldner sei F. P., die Forderungsanmeldung mit ON 5 weise wiederum die Geldübergabe als Privatdarlehen aus.

Rechtlich beurteilt ergebe sich, dass unstrittig sein dürfte, dass Zusatzeinkünfte steuerlich zu erklären seien, wobei diesbezüglich für einen dem österreichischen Rechtskreis Angehörenden keine Probleme bestehen dürften. Umso weniger seien die Probleme glaubhaft, wenn sie ein geschulter und geprüfter Finanzbeamter, der selbst Betriebsprüfungen vorgenommen habe,

äußert. D.h., dass die bedingt vorsätzliche Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht als erwiesen anzunehmen sei, so dass nur noch in die Rechtsfrage zu prüfen bleibe, ob der Bw einen Rechtsirrtum erlegen sei, der ihm vorgeworfen werden könne oder ob seine Darstellung lediglich eine Schutzbehauptung darstelle, um sein massiv doloses Handeln in einem besseren Licht darstellen zu können.

Nehme man das Darlehen als Privatarlehen, so sei die Gewährung dieses Darlehens Verwendung eigener Mittel, die die Liquidität einer anderen Person verbessern sollte. Im Grunde genommen sei die Gewährung eines Darlehens von einer Person an eine andere, im konkreten Fall an F. P., als Fall des § 20 Abs. 1 lit. 2a EStG 1988 zu sehen, wobei die Aufwendungen eindeutig als nicht abzugsfähig anzusehen seien.

Anders sei die Situation auch nicht bei Beteiligung an einer Personengesellschaft. Gesellschafter einer Personengesellschaft, die betriebliche Einkünfte erziele (OHG, KG, GesbR) werden als Einzelunternehmer behandelt. Die Personengesellschaft selbst sei im Rahmen der Einkommensteuer nicht Steuersubjekt, die Gewinne werden den Gesellschaftern direkt zugerechnet (Durchgriffsprinzip), siehe Doralt, Steuerrecht 2006, siebte Auflage.

Daraus lasse sich schon der Schluss ziehen, dass die Einkünfte dem jeweiligen Mitgesellschafter der GesbR zugerechnet werden, ebenso die Aufwendungen. Bestätigt werde dies in Quantschnigg - Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Einkommensteuergesetz 1988, Rz. 156. 2 zu § 6 EStG.

Der Beteiligungsansatz sei das Spiegelbild des für den Gesellschafter (in dessen Betriebsvermögen sich die Beteiligung befindet) in der Personengesellschaft geführten Kapitalkontos. Eine Teilwertabschreibung sei daher ausgeschlossen, dies schon deshalb, weil sich sonst Verluste in der Personengesellschaft sowohl über deren Ergebnisanteil als auch über deren Ansatz der Beteiligung, somit doppelt, auswirken könnten, Gewinn jedoch nur einfach. D.h. schließlich und endlich, dass es keine Möglichkeit gebe, die frustrierte Darlehensrückzahlung samt den Zinsen steuerlich als Aufwand geltend zu machen. Die Frage sei nun, ob die Verantwortung des Bw in Richtung Verbotsirrtum einer Prüfung standhält:

Auszugehen sei von der beruflichen Ausbildung des Bw, wobei die Frage des Aufwandes bei Ermittlung des Gewinnes nach § 4/3 EStG klar geregelt sei, Aufwendungen im Sinne des § 20 EStG seien auch dort nicht aufwandswirksam geltend zu machen, die Beteiligung an einer Personengesellschaft lasse eine Teilwertabschreibung nicht zu, aus den oben erwähnten Argumenten, die völlig logisch und nachvollziehbar seien. Dazu bedürfe es keines ausführlichen Studiums des Einkommensteuerrechtes, ein einfacher Blick in einen Kommentar

genüge, wobei für den Bw ein solcher gar nicht notwendig sei, zumal dieses Wissen Standardwissen eines Betriebsprüfers sei.

Der Hinweis, dass ein berufsmäßiger Parteienvertreter, nämlich der frühere Steuerberater des Bw, in der Aufwandsrechnung eine Teilwertabschreibung vorgenommen habe, sei im Abgabenrecht ein Versuch mit untauglichen Mitteln, im Finanzstrafverfahren ein Versuch, die Höhe des Verkürzungsbetrages zu reduzieren, zumal der Verkürzungsbetrag Basis für die Bemessung der Strafe sei.

Zusammengefasst: der behauptete Rechtsirrtum sei nicht glaubhaft, sei aufgrund des Wissens des Bw – bedingt durch seine Ausbildung – widerlegt, die Verantwortung sei einzig und allein der Versuch, als Nichtwissender vor dem Spruchsenat zu stehen und zu hoffen, dass die Rechtsausführungen des Bw auf offene Ohren stoße.

Bei der Strafbemessung sei a) mildernd Unbescholtenheit, Teilgeständnis, Schadensgutmachung b) erschwerend: der lange Tatzeitraum.

§ 33 Abs. 5 FinStrG erlaube eine Verdoppelung des Verkürzungsbetrages als Strafraumen. Ausgehend von den Strafzumessungsgründen und dem Umstand, dass die Tat schon längere Zeit zurückliege, sei eine Geldstrafe von 40.000 € dem Unrechtsgehalt der Tat und dem Verschulden des Täters entsprechend.

Eine mildere Strafe sei deswegen nicht möglich gewesen, weil der Bw als ausgebildeter Steuerfachmann um seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen wisse und er alles gemacht habe, um sich seiner steuerlichen Pflicht zu entledigen. Der Versuch, mittels eines konstruierten Verbotsirrtums sein Fehlverhalten in der besseres Licht zu rücken, zeige mit erschreckender Deutlichkeit auf, dass der Bw im Ergebnis kein Unrechtsbewusstsein habe, weshalb auch die Strafe seiner Persönlichkeit entsprechend ausgemessen worden sei.

Für den Fall der allfälligen Uneinbringlichkeit erachtete der Senat eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von vier Wochen für gerechtfertigt.

Die Kostenentscheidung stütze sich auf § 185 FinStrG, wonach der Bestrafte einen Pauschalbetrag von 10 % der verhängten Geldstrafe als Kostenbeitrag zu leisten habe.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 12. Oktober 2006 wird als Begründung Folgendes ausgeführt:

Hinsichtlich der vorgeworfenen Umsatzsteuerverkürzung für die Jahre 1998 und 1999 in Höhe von € 9.522,10 sei der Bw – so wie bereits in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat ausgeführt – vollumfänglich geständig.

1. Richtigstellungen zu den Ausführungen des Spruchsenates im Erkenntnis vom 9.6.2006

Der Bw sei nicht nur – so wie im Erkenntnis dargestellt – für zwei Kinder (M. und T.) sorgepflichtig, sondern auch für S.. Für T. sowie S. sei der Bw zur Leistung von Alimenten verpflichtet, M. lebe im gemeinsamen Haushalt mit dem Bw. Die monatlichen Alimente an T. betragen € 268,89, jene an S. belaufen sich auf € 392,43, somit insgesamt auf € 661,32.

Die Schulden des Bw liegen derzeit bei rd € 168.000,00, wobei davon rd € 146.000,00 auf das Haus entfallen, das Giro-Konto weise einen Negativsaldo von rd € 16.500,00 auf und gegenüber der Sozialversicherung bestehen Verbindlichkeiten in Höhe von rd € 5.500,00.

Richtig zu stellen sei, dass der Bw nicht vorerst bei der AG gearbeitet habe und anschließend in dem Finanzdienst des Bundes eingetreten sei, sondern dass der Bw zuerst im Finanzdienst des Bundes tätig gewesen sei (1/78 bis 6/87) und anschließend bei der AG gearbeitet habe (6/87 bis 7/99).

Unzutreffend sei, dass es für die Übergabe des Geldes (Zahlung von ATS 1,5 Mio an die GesbR) keinen Beleg gebe. Die entsprechenden Unterlagen liegen dem Finanzamt Linz vor und seien in dem Bescheid vom 1.9.2004 entsprechend verarbeitet worden.

Einer Klarstellung bedürfe die Darstellung im Erkenntnis des Spruchsenates, wonach der Bw außer Streit gestellt hätte, dass er pro Monat ATS 60.000,00 netto aus der Tätigkeit als Friedhofsänger verdient habe. Richtig sei, dass der Bw beispielsweise im Jahr 1999 aus der Tätigkeit als Friedhofsänger in Summe steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ATS 557.900,00 erzielt habe (vgl dazu Berufungsvorentscheidung zum Einkommensteuerbescheid 1999 vom 2.9.2004). Die durchschnittlichen Einkünfte des Bw aus der Tätigkeit als Friedhofsänger beliefen sich daher im Jahr 1999 im Monat auf rd ATS 46.500,00 vor Steuer. Bei der der Berufungsvorentscheidung zum Einkommensteuerbescheid 1999 zugrunde liegenden Durchschnittssteuerbelastung iHv rd 37 % seien dem Bw somit im Jahr 1999 pro Monat rund ATS 29.300,00 netto verblieben.

2. Rechtliche Beurteilung

Der Bw bestreite nicht, dass er Zusatzeinkünfte aus der Tätigkeit als Friedhofsänger bezogen habe und dass diese entsprechend zu erklären seien, wenn die erzielten Einnahmen die damit zusammenhängenden Ausgaben übersteigen. Die Zusatzeinkünfte aus der Tätigkeit als Friedhofsänger seien vom Bw ursprünglich deswegen nicht erklärt worden, weil die von ihm erstellte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung keinen Überschuss der Einnahmen ergeben habe. Den erzielten Einkünften aus der Tätigkeit als Friedhofsänger seien insbesondere die mit der

Darlehensgewährung verbundenen Verluste gegenüber gestanden, die insgesamt die Einnahmen überstiegen haben.

a) Qualifikation der Zahlungen vom Bw an P.

Wie das Finanzamt Linz in der Bescheidbegründung vom 1.9.2004 ausgeführt habe, habe es sich bei den vom Bw an die Musikagentur P. geleisteten Zahlungen in Höhe von insgesamt ATS 1,5 Mio um ein Darlehen gehandelt, dass als Akontozahlung für einen späteren Einstieg in das Unternehmen des Herrn P. zu behandeln sei. Da eine Einigung über den Einstieg des Unternehmens des Herrn P. nie zustande gekommen sei, sei – nach Ansicht der Finanzbehörde – aus steuerlicher Sicht von einer Darlehenshingabe auszugehen.

In weiterer Folge habe das Finanzamt in der Bescheidbegründung wie folgt ausgeführt:

„Darlehensforderungen sind notwendiges Betriebsvermögen, sofern im Zeitpunkt der Hingabe des Darlehens die betrieblichen Interessen im Vordergrund stehen. Die Aufträge erhält der Bw im strittigen Zeitpunkt ausschließlich von der Firma P., die aufgrund eines Vertrages mit B. die alleinige Vergabe von diesen Aufträgen (Gesangleistungen) innehat. Es besteht somit ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Tätigkeit als Friedhofsänger und den Zahlungen an die Firma P.. Die Hingabe eines Darlehens in Erwartung einer zukünftigen Beteiligung an Jene Firma, die die Aufträge für Friedhofsänger erteilt, stellt somit ein betrieblich bedingtes Motiv dar, das zu einer Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen führt. Da die Darlehensgewährung betrieblich veranlasst ist, ist auch der entsprechende Darlehensverlust steuerlich beachtlich.“

Der Bw habe für das Jahr 1998 und 1999 den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt (Einnahmen-Ausgaben-Rechner). Der Einnahmen-Ausgaben-Rechner habe seine Einnahmen bzw. Ausgaben nach dem Zufluss- Abflussprinzip gemäß § 19 EStG anzusetzen. Aus diesem Grund werden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben nicht im Zeitpunkt des Entstehens, sondern im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung bzw. Verausgabung erfasst (Doralt, EStG § 4, Tz 192; EStR Rz 663) und zwar im Sinne einer Geldflussrechnung (Quantschnigg/Schuch, ESt Handbuch, § 4, Tz 19 VwGH 1.7.1992, 91/13/0084). Der Bw sei dabei irrtümlich davon ausgegangen, dass in Anwendung des Zufluss- Abflussprinzips bereits die Hingabe des Darlehens an die Musikagentur P. im Jahr 1998 und 1999 – somit der tatsächliche Mittelabfluss beim Bw – als Betriebsausgabe zu berücksichtigen sei.

Die Einnahmen-Ausgabenrechnung iSd § 4 Abs. 3 EStG sehe aber in einzelnen Bereichen eine Durchbrechung des Zufluss-Abflussprinzips vor. Abweichend von der Grundregel, dass Betriebsausgaben bei deren Verausgabung steuerwirksam werden, sei beispielsweise ein Forderungsausfall aus einem Darlehen erst dann zu berücksichtigen, wenn der

Forderungsausfall feststehe, somit in einem Zeitpunkt, in dem es einen tatsächlichen Abfluss nicht mehr gebe.

In dieser zeitlichen Geltendmachung des dem Grunde nach zulässigen Betriebsausgabenabzuges wegen eines Forderungsausfalles aus einem Darlehen sei der Bw einem Irrtum unterlegen. Richtigerweise hätte – so wie auch vom Finanzamt in der Bescheidbegründung vom 1.9.2004 ausgeführt – die Gewinnminderung erst im Zeitpunkt, in welchem der Verlust feststehe, geltend gemacht werden dürfen. Der Ausgleich (Firma P.) sei mit Beschluss vom 26.5.2003 angenommen und mit Beschluss vom 17.11.2003 rechtskräftig bestätigt worden. Nach Ansicht des Finanzamtes Linz sei somit erst im Jahr 2003 und nicht bereits im Jahr 1999 der Darlehensverlust festgestanden, weshalb im Jahr 1999 die Berücksichtigung des Darlehensverlustes aus steuerlicher Sicht nicht möglich gewesen sei.

Der Bw sei somit hinsichtlich der zeitlichen Geltendmachung einem Irrtum iSd § 9 FinStrG unterlegen. Der Bw habe verkannt, dass nicht der tatsächliche Mittelabfluss (das seien die Zahlungen an Herrn P.) eine abzugsfähige Betriebsausgabe darstelle, sondern erst der Ausfall der Darlehensforderung.

b) Glaubwürdigkeit des Irrtums

Dass es sich bei Beurteilungen dieser Frage in der Tat um eine schwierige Rechtsfrage handle, werde durch die rechtlichen Ausführungen des Spruchsenates im Erkenntnis vom 9.6.2006 besonders deutlich zum Ausdruck gebracht.

Nach Ansicht des Spruchsenates sei die Gewährung eines Darlehens von einer Person an eine andere als ein Fall des § 20 Abs. 1 lit. 2a EStG zu sehen, wobei die Aufwendungen eindeutig als nicht abzugsfähig anzusehen seien. Der Spruchsenat übersehe dabei, dass § 20 EStG nur Fälle regle, bei denen bei den einzelnen Einkünften bestimmte Aufwendungen und Ausgaben nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden dürfen. Die Gewährung eines Darlehens selbst könne daher schon begrifflich nicht unter § 20 EStG subsumiert werden.

Entscheidend sei ausschließlich, ob die Darlehensgewährung betrieblich veranlasst und somit dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen sei, oder ob das Darlehen aus privaten Gründen gewährt worden sei. Wie das Finanzamt Linz in der Bescheidbegründung vom 1.9.2004 zutreffend ausführe, sei im konkreten Fall von einer betrieblich veranlassten Darlehenshingabe auszugehen, weshalb das Darlehen notwendiges Betriebsvermögen vom Bw darstelle.

Weiters führe der Spruchsenat aus, dass es keine Möglichkeit gebe, frustrierte Darlehensrückzahlung samt den Zinsen steuerlich als Aufwand geltend zu machen. Auch diese

Auffassung sei in dieser pauschalen Ausführung unzutreffend. Ob Zinsen (Finanzierungsaufwand) zu Betriebsausgaben führen entscheide sich für Zwecke der Einkommensbesteuerung nach der Mittelverwendung. Dienen die Mittel der Finanzierung von Aufwendungen, die der betrieblichen Sphäre zuzuordnen seien, liegen Betriebsausgaben vor; dienen die Mittel der privaten Lebensführung, liege eine Privatverbindlichkeit vor und die Zinsen seien nicht abzugsfähig (vgl EStR Rz 1421 unter Hinweis auf VwGH 30.9.1999, 99/15/01/06; VwGH 23.3.2000, 97/15/0164). Da das Darlehen notwendiges Betriebsvermögen darstelle, seien die damit zusammenhängenden Finanzierungskosten (Zinsen) somit jedenfalls als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Selbst der Ausfall einer Darlehensforderung sei Betriebsausgabe, wenn die Darlehensgewährung betrieblich bedingt gewesen sei (vgl VwGH 2.4.1979, 1145/18; 13.3.1980, 2143/77; 13.6.1981, 13/2535/80; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 23). Folglich könne der Bw den Ausfall der Darlehensforderung betriebsausgabenwirksam geltend machen, so wie dies auch vom Finanzamt in der Bescheidbegründung vom 1.9.2004 zutreffend ausgeführt worden sei. Das gelte nach ständiger Rechtsprechung (VwGH 2.4.1979, 1145/78; VwGH 15.2.1984, 83/13/0150) und Literatur (Doralt, EStG § 4, Tz 213; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 23) auch für einen Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittle.

Auf welche Rechtsauffassung der Spruchsenat seine Rechtsansicht stütze, dass es keine Möglichkeit gäbe, frustrierte Darlehensrückzahlungen samt Zinsen steuerlich als Aufwand geltend zu machen, sei nicht nachvollziehbar. Anhaltspunkte, dass die vom Bw an P. geleisteten Zahlungen nicht betrieblich veranlasst seien, liegen nicht vor, insbesondere sei die betriebliche Veranlassung der Zahlungen selbst von der Finanzverwaltung festgestellt worden.

Vor dem Hintergrund, dass der gleiche Sachverhalt von Steuerexperten (früherer steuerlicher Vertreter, Finanzamt als Abgabenbehörde, Finanzamt als Finanzstrafbehörde) jeweils einer unterschiedlichen steuerlichen Qualifikation zugeführt worden sei, lasse sich nicht nachvollziehen, weshalb es nach Ansicht des Spruch Senates bei dieser Frage „keines ausführlichen Studiums des Einkommensteuerrechtes bedürfe, ein einfacher Blick in einen Kommentar genüge und weshalb „für den Bw ein solcher gar nicht notwendig ist, zumal dieses Wissen Standardwissen eines Betriebsprüfers ist“.

Auf den konkreten Fall nicht anwendbar seien die Ausführungen des Spruchsenates zur Beteiligung an einer Personengesellschaft. Wie das Finanzamt Linz in der Bescheidbegründung vom 1.9.2004 zutreffend festgestellt habe, sei es zu einer Beteiligung an der GesbR durch den

Bw nie gekommen. Die hingegebenen Mittel seien aus steuerlicher Sicht zutreffend als betrieblich bedingtes Darlehen qualifiziert worden.

Dass nach Ansicht des Spruchsenates der vom Bw behauptete Irrtum iSd § 9 FinStrG nicht glaubhaft sei, könne nicht nachvollzogen werden. Faktum sei, dass der vorliegende Sachverhalt selbst von Experten unterschiedlich qualifiziert worden sei, was eindeutig dadurch zum Ausdruck komme, dass die rechtlichen Würdigungen des steuerlichen Vertreters, jene des Finanzamtes als Abgabenbehörde sowie jene des Spruchsenates als Finanzstrafbehörde erster Instanz voneinander abweichen und zu keiner einheitlichen Lösung führen. Der Vorwurf des Spruchsenates, dass beim Bw als geschulter und geprüfter Finanzbeamter der selbst Betriebsprüfungen vorgenommen habe, dass Wissen um die Abgabenverkürzung bedingt durch seine Ausbildung gegeben sei, entbehre vor diesem Hintergrund jeder Grundlage. Zudem werde nicht berücksichtigt, dass der Bw seine Tätigkeit als Finanzbeamter bereits im Jahr 1987 beendet habe und dessen Betriebsprüfungstätigkeit selbst im Tatbegehungszeitpunkt schon mehr als 15 Jahre zurückgelegen sei.

Zusammengefasst sei daher festzuhalten, dass der Bw hinsichtlich der Behandlung der Zahlungen an die GesbR sowie die Geltendmachung des damit zusammenhängenden Darlehensverlustes einem Rechtsirrtum iSd § 9 FinStrG unterlegen sei, der vorsätzliches Handeln in jedem Fall ausschließe. Da der Bw sich bei Abgabe der Einkommensteuererklärung entsprechend rechtlich beraten habe lassen, sei dieser Irrtum auch nicht vorwerfbar, weshalb hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 in der Höhe von € 27.794,18 eine Bestrafung weder nach § 33 FinStrG noch § 34 FinStrG erfolgen könne.

3. Strafbemessung

Nach Ansicht des Spruchsenates sei bei der Strafbemessung mildernd die Unbescholtenheit, das Teilgeständnis sowie die Schadensgutmachung, als erschwerend der lange Tatzeitraum zu berücksichtigen. Ausgehend von den Strafzumessungsgründen und den Umstand, dass die Tat schon längere Zeit zurückliege, sei nach Ansicht des Spruchsenates eine Geldstrafe von € 40.000,00 dem Unrechtsgehalt der Tat und dem Verschulden des Täters entsprechend. Eine mildere Strafe sei deswegen nicht möglich gewesen, weil der Bw als ausgebildeter Steuerfachmann um seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen wisse und er alles gemacht habe, um sich seiner steuerlichen Pflicht zu entledigen.

Der Strafbemessung sei ein Verkürzungsbetrag von € 37.316,28 zugrunde gelegt worden. Selbst wenn man davon ausgehen würde, dass abweichend von oben dargestellten Ausführungen auch hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 ein

vorsätzliches Finanzvergehen vorliege, sei die vorgenommene Strafzumessung unangemessen und überschießend.

Gemäß § 23 Abs. 2 FinStrG seien bei Bemessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Gemäß § 23 Abs. 3 FinStrG seien bei Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Die ausgesprochene Geldstrafe liege zwar in dem von § 33 Abs. 5 FinStrG vorgesehenen Strafraumen, betrage aber 107 % des verkürzten Betrages. Im Erkenntnis (gemeint wohl Urteil) vom 6.4.1999 (14 Os 26/99) hielt der OGH bei Vorliegen von zwei Milderungsgründen und Vorliegen eines Erschwerungsgrundes auf der Basis des gesetzlichen Strafraumes von rd ATS 6,9 Mio die vom Schöffengericht verhängte Geldstrafe in Höhe von ATS 1,2 Mio als schuldangemessen. Diese Strafe entspreche 34 % des Verkürzungsbetrages. Der VwGH (20.3.1997, 95/15/0002) habe bei einem Strafraumen von bis zu ATS 1,8 Mio bei der Strafbemessung eine Strafe von rund 11 % der möglichen Höchststrafe als schuldangemessen erachtet. Warum im konkreten Fall eine Strafe im Ausmaß von 107% des Verkürzungsbetrages schuldangemessen sei, könne vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung nicht nachvollzogen werden.

a) Überwiegen von Milderungsgründen

Dies umso mehr, als im konkreten Fall die Milderungsgründe eindeutig überwiegen, nicht nur hinsichtlich der Anzahl, sondern insbesondere auch hinsichtlich deren Gewichts. Neben den bereits angeführten Milderungsgründen der Unbescholtenheit, des Teilgeständnisses und der Schadensgutmachung sei darüber hinaus zu berücksichtigen, dass sich der Bw in einer schwierigen persönlichen Lage (laufende Ehescheidung; Vernichtung der Unterlagen durch Hochwasser) befunden habe. Dieser Milderungsgrund sei in der ursprünglichen Strafverfügung vom 9.11.2004 bei der Strafzumessung bereits entsprechend berücksichtigt worden. Warum diese Umstände im Erkenntnis des Spruchsenates keine Berücksichtigung mehr finden sollten, sei nicht nachvollziehbar. Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass sich der Bw seither wohl verhalten habe, den Schaden vollständig innerhalb der vorgeschriebenen Frist gutgemacht habe und seither seinen abgabenrechtlichen Pflichten rechtzeitig und vollständig nachgekommen sei.

Zudem sei der im Erkenntnis des Spruchsenates angeführte Erschwerungsgrund bei der Strafzumessung nicht zu berücksichtigen, weil bei einer Verkürzung in bloß zwei

Veranlagungsjahren noch von keinem langen Tatzeitraum gesprochen werden könne, dem bei der Strafzumessung entscheidendes Gewicht beizumessen wäre.

Bereits vor diesem Hintergrund sei die verhängte Strafe als unangemessen zu qualifizieren und sei jedenfalls entsprechend zu reduzieren.

b) Verstoß gegen das Doppelverwertungsverbot

Wenn der Spruchsenat die Höhe der Strafe darauf stütze, dass der Bw als ausgebildeter Steuerfachmann um seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen gewusst habe, werde übersehen, dass dieser Umstand vom Spruchsenat bereits bei Begründung des vorsätzlichen Handels und der – angeblichen – Unglaubwürdigkeit des geltend gemachten Irrtums herangezogen worden sei. Insofern liege eine Verletzung des Doppelverwertungsverbotes vor.

Selbst wenn das Doppelverwertungsverbot in diesem Punkt nicht verletzt worden wäre, werde seitens des Spruchsenates außer Acht gelassen, dass die Tätigkeit als Finanzbeamter bereits mehr als 15 Jahre zurückliege.

c) Persönliche Verhältnisse und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit

Weiters seien bei der Strafzumessung weder die persönlichen Verhältnisse noch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw entsprechend berücksichtigt worden.

Hinsichtlich der persönlichen Verhältnisse des Bw sei festzuhalten, dass der Bw gegenüber drei Kindern sorgepflichtig sei (vgl. dazu bereits die Ausführungen unter Punkt 1.). Bei Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Bestrafung und nicht auf diejenigen im Zeitpunkt der Tat abzustellen. Der Bw erziele derzeit monatlich einen durchschnittlichen Umsatz (ohne Umsatzsteuer) in Höhe von € 3.800,00. Dem stehen monatliche für die Lebenshaltung erforderliche Zahlungsverpflichtungen in Höhe von rd € 3.500,00 (Sozialversicherung, Kreditraten, Alimente, etc) gegenüber. Darüber hinaus belaufen sich die Verbindlichkeiten des Bw auf rd € 168.000,00. Vor diesem Hintergrund sei eine Strafe in Höhe von € 40.000,00 jedenfalls als unangemessen zu qualifizieren.

d) Angemessene Strafbemessung

Werden der Strafbemessung, so wie in § 23 FinStrG vorgesehen, die entsprechenden Milderungsgründe sowie die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw zugrunde gelegt, sei die gemäß 23 Abs. 4 FinStrG vorgesehene Mindestbemessung der Geldstrafe mit einem Zehntel des Höchstausmaßes der angedrohten Geldstrafe jedenfalls als ausreichend zu beurteilen.

4. Anträge

Da aufgrund Vorliegens eines Irrtums iSd § 9 FinStrG vorsätzliches Handeln in Bezug auf die Verkürzung von Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 dem Bw nicht vorgeworfen werden könne, werde beantragt, den im Erkenntnis des Spruchsenates als Finanzstrafbehörde erster Instanz ermittelten strafbestimmenden Wertbetrag von € 37.316,28 um € 27.794,18 (ESt 1998: € 11.242,78; ESt 1999: € 16.132,21) auf insgesamt € 9.522,10 zu reduzieren und lediglich diesen reduzierten strafbestimmenden Wertbetrag der Strafbemessung zu Grunde zu legen.

Bei der Strafbemessung seien die sowohl zahlenmäßig als auch nach deren Gewicht überwiegenden Milderungsgründe ebenso wie die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw entsprechend zu berücksichtigen, sodass eine Strafbemessung entsprechend der in § 23 Abs. 4 FinStrG vorgesehenen Mindestbemessung der Geldstrafe mit einem Zehntel des Höchstausmaßes der angedrohten Geldstrafe jedenfalls als ausreichend zu beurteilen sei.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

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

Zunächst ist zur vorgeworfenen Verkürzung an Einkommensteuer der Jahre 1998 und 1999 festzuhalten, dass dem Straftat widersprüchliche Aussagen und eine dem Beweisverfahren jeweils angepasste wechselnde Verantwortung des Bw – vom Spruchsenat als nachträgliches selbstgestricktes Konstrukt des Versuchs einer Erklärung eingestuft – zu entnehmen sind. Im Einspruch vom 7. Dezember 2004 gegen die Strafverfügung ist noch von versehentlicher Nichtabgabe der Steuererklärungen 1999 wegen privater Turbulenzen und teilweiser Uneinbringlichkeit von vorausbezahlten Beträgen die Rede, die Darlehensgewährung wäre betrieblich veranlasst und der Bw hätte keine spezifische Fachkenntnis gehabt. In der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat am 9. Juni 2006 brachte der Bw dazu vor, dass 1999 mangels Überschusses keine Erklärungspflicht bestanden hätte.

Der Berufung ist in der Folge zu entnehmen, dass der Bw nicht bestreitet, dass er Zusatzeinkünfte aus der Tätigkeit als Friedhofsänger bezogen hat und dass diese entsprechend zu erklären sind, wenn die erzielten Einnahmen die damit zusammenhängenden Ausgaben übersteigen. Die Zusatzeinkünfte aus der Tätigkeit als Friedhofsänger wurden vom Bw ursprünglich deswegen nicht erklärt, weil die von ihm erstellte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung keinen Überschuss der Einnahmen ergab. Den erzielten Einkünften aus der

Tätigkeit als Friedhofsänger standen insbesondere die mit der Darlehensgewährung verbundenen Verluste gegenüber, die insgesamt die Einnahmen überstiegen. Erwähnt sei in diesem Zusammenhang, dass der Bw noch anlässlich der Niederschrift über die Erhebung einer Neuaufnahme am 3. Mai 2000 gegenüber dem Finanzamt angegeben hat, dass er seine Tätigkeit erst ab 1. Jänner 2000 ausübt.

Der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Linz vom 1. September 2004 zur Einkommensteuer 1999 ist zur Frage der Qualifikation der verfahrensgegenständlichen Zahlungen Folgendes zu entnehmen:

„Die Hingabe eines Darlehens in Erwartung einer zukünftigen Beteiligung an jener Firma, die die Aufträge für Friedhofsänger erteilt, stellt somit ein betrieblich bedingte Motiv dar, dass zu einer Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen führt.

Da die Darlehensgewährung betrieblich veranlasst ist, ist auch der entsprechende Darlehensverlust steuerlich beachtlich. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 liegt die Gewinnminderung in dem Zeitpunkt vor, in welchem der Verlust feststeht. Der Ausgleich wurde mit Beschluss vom 26. Mai 2003 angenommen und mit Beschluss vom 17. November 2003 rechtskräftig bestätigt. Der Darlehensverlust stand somit erst im Jahr 2003 und nicht bereits im Jahr 1999 fest. Eine Berücksichtigung des Darlehensverlustes im Jahr 1999 in Höhe von ATS 780,000,00 ist aus steuerlicher Sicht nicht möglich.“

Obwohl zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat die Rechtsansicht des Finanzamtes bekannt war, wurde der angefochtenen Entscheidung eine abweichende rechtliche Qualifikation zugrunde gelegt. Der Berufungssenat sieht allerdings keine Veranlassung, von der in der Einkommensteuerveranlagung dargelegten abgabenrechtlichen Beurteilung abzuweichen und schließt sich den Berufungsausführungen zur Qualifikation der Zahlungen des Bw an die Musikagentur P., die sich mit der Rechtsansicht der Abgabenbehörde deckt, als betrieblich veranlasste Darlehenszahlungen an.

Im Rahmen der Berufungsverhandlung wurde angesichts dieser Rechtsmeinung zur Verkürzung der Einkommensteuer und der Tatsache, dass hinsichtlich der vorgeworfenen Umsatzsteuerverkürzung für die Jahre 1998 und 1999 ohnehin ein volles Geständnis vorliegt, die Berufung insoweit eingeschränkt, als nur mehr die Strafhöhe Gegenstand des Verfahrens sein soll und damit lediglich die Strafbemessung angefochten bleibt.

In Anbetracht dieser Einschränkung ist hinsichtlich der Frage der Strafbarkeit somit Teilrechtskraft eingetreten (vgl. beispielsweise VwGH 8.2.2007, 2006/15/0293). Erwächst nämlich der Schuldspruch der Finanzstrafbehörde erster Instanz mangels (aufrecht bleibender) Bekämpfung in (Teil-)Rechtskraft, so ist er nicht mehr Gegenstand des

Rechtsmittelverfahrens; die Rechtsmittelbehörde ist vielmehr an diesen Schuldspruch gebunden (VwGH 29.7.1999, 98/14/0177).

Die in der Berufung angesprochenen Richtigstellungen des Bw hinsichtlich der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse werden zur Kenntnis genommen und bei der Strafbemessung berücksichtigt.

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

§ 23 Abs. 2 FinStrG: Bei der Bemessung der Strafe sind die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

§ 23 Abs. 3 FinStrG: Bei der Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

§ 23 Abs. 4 FinStrG: Bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, ist die Bemessung der Geldstrafe mit einem ein Zehntel des Höchstausses der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag nur zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschriften) geahndet. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 Abs. 3 FinStrG auf Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten zu erkennen.

Zur persönlichen Vorwerfbarkeit als Grundlage der Strafbemessung ist in Erinnerung zu rufen, dass der Bw eine Ausbildung als Finanzbeamter erhalten hat und als solcher bis Juni 1987 auch tätig war. Auch wenn der Bw die vorgeworfenen Abgabenhinterziehungen erst mehr als zehn Jahre nach Beendigung seiner Tätigkeit im Finanzdienst ausgeführt hat, ändert dies nichts an der Tatsache, dass diese einschlägige Vorbildung den Bw von einem „normalen“ Finanzstraftäter unterscheidet. Dies kann allerdings nicht dazu führen, die Handlungsweise des Bw der eines aktiven Finanzbeamten gleichzusetzen und dementsprechend den vom Gesetzgeber im vorliegenden Fall möglichen Strafraum im oberen Bereich – wie dies der Spruchsenat getan hat – auszureizen.

Der in der Berufung geäußerten Vermutung eines Verstoßes gegen das Doppelverwertungsverbot im Zusammenhang mit dem geltend gemachten Irrtum ist zu erwidern, dass eine einschlägige Ausbildung nicht nur auf ein vorsätzliches Handeln und damit der Erfüllung der Voraussetzungen einer Strafbarkeit schließen lässt. Vielmehr ist neben dieser Prüfung die Schuld des Täters als Grundlage einer Strafbemessung zu beurteilen. Dass das Verschulden eines ehemaligen Finanzbeamten wesentlich schwerer wiegt als im Falle eines „Durchschnittstäters“ liegt auf der Hand. Da der Irrtum im Zusammenhang mit der Schuldfrage zu klären wäre, diesbezüglich jedoch bereits Teilrechtskraft besteht, war ein weiteres Eingehen auf diese Frage obsolet.

Den Berufungsausführungen sind Beispiele zur gerichtlichen Strafbemessung zu Gunsten des Bw zu entnehmen, die darstellen sollen, dass eine Geldstrafe von 107 % unverhältnismäßig sei. Wäre der Bw noch aktiver Finanzbeamter, bestünden keine Bedenken, eine Geldstrafe von mehr als 100 % des strafbestimmenden Wertbetrages auszusprechen, da in diesem Fall gerade die Person, deren berufliche Tätigkeit die Überwachung und Einhaltung der abgabenrechtlichen Pflichten sein sollte, diese Pflichten verletzt hätte.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung am 3. März 2009 ergänzte der Bw seine persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse insoweit, als ihm für private Zwecke monatlich ungefähr € 300,00 zur Verfügung stehen. Davon sind die zu leistenden monatlichen Alimentationen von € 450,00 für zwei Kinder (S., Studentin, 25 Jahre, und T., Lehrling, 18 Jahre) bereits abgezogen. Die für seinen Sohn M. bezogene Familienbeihilfe ist in den obigen Betrag eingerechnet.

Den Verbindlichkeiten von € 135.500,00 (Hälfteanteil an der Hypothek für ein Haus) zuzüglich € 68.800,00 (für Hälfteanteil an der Eigentumswohnung) und dem Girokonto von € 65.000,00 stehen Hälfteanteile an den entsprechenden Liegenschaften gegenüber, wobei der Bw seit Juni 2008 versucht, das Haus zum ursprünglichen Kaufpreis von € 295.000,00 zu veräußern, um seine Verbindlichkeiten zu reduzieren. Der monatliche Umsatz aus seiner beruflichen Tätigkeit als Sänger verringerte sich im Vergleich zu den letzten Jahren (bzw. dem Zeitpunkt der Entscheidung in erster Instanz auf nunmehr € 3.000,00 (im Vergleich zu früher noch € 3.800,00).

Bei der Strafbemessung stehen dem in Richtung einer Strafverschärfung weisenden Aspekt einer zu beachtenden Generalprävention und dem erschwerenden Aspekt einer Tatwiederholung somit als mildernd gegenüber die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, die erfolgte Schadensgutmachung, die in Richtung einer schuldeinsichtigen Verantwortung gehende Verantwortung bzw. das Teilgeständnis zur Umsatzsteuer, der Umstand, dass der Bw zu seinem Verhalten durch seine damaligen Lebensumstände verleitet wurde, sowie die massive Abschwächung der geforderten Spezialprävention in Anbetracht des Zeitablaufes und des nunmehr langjährigen steuerlichen Wohlverhaltens des Bw gegenüber.

In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass im Spruch des angefochtenen Erkenntnisses die strafbestimmenden Wertbeträge an Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 in der Höhe von € 27.794,18 (1998: € 11.242,78, 1999 € 16.132,21) dargestellt wurden. Bei korrekter Berechnung ergibt dies richtigerweise eine Summe von € 27.374,99. Die der Strafbemessung zugrunde liegenden strafbestimmenden Wertbeträge ergeben daher [Umsatzsteuer 1998 von ATS 54.000,00 (€ 3.924,33), Umsatzsteuer 1999 von ATS 77.027,00

(€ 5.597,77), Einkommensteuer 1998 von ATS 154.704,00 (€ 11.242,78) und Einkommensteuer 1999 von ATS 221.984,00 (€ 16.132,21)] einen Gesamtbetrag von ATS 507.715,00 (=€ 36.897,09).

Bei Gesamtbetrachtung dieser Strafzumessungsgründe war ausgehend von einer nach § 33 Abs. 5 FinStrG theoretisch höchstmöglichen Geldstrafe von € 73.794,18 unter Beachtung der vom Bw dargelegten derzeitigen finanziellen Situation und der Sorgepflichten für seine drei Kindern sowie der Reduzierung des Strafverfolgungsanspruches (die verfahrensgegenständlichen Verkürzungen wurden am 31. März 1999 und am 31. März 2000 begangen, stehen sohin bereits teilweise knapp vor der absoluten Verjährung der Strafbarkeit) durch die überlange Verfahrensdauer, die mit einer Verringerung um einen Betrag von € 4.000,00 (bzw. einem Viertel) zu werten war, eine Geldstrafe in Höhe von € 12.000,00 als tat- und schuldangemessen auszusprechen.

Laut Auszug aus dem Finanzstrafregister wurde über den Bw mit vereinfachter Strafverfügung des Hauptzollamtes Wien vom 21. Juni 2000 eine Geldstrafe von ATS 500,00 verhängt. § 21 Abs. 3 FinStrG bestimmt in diesem Zusammenhang, dass in Fällen, in denen der Täter wegen eines Finanzvergehens bestraft wird, für das er nach der Zeit seiner Begehung schon in einem frühen Verfahren bestraft hätte werden können, eine Zusatzstrafe zu verhängen ist, die aber das Höchstmaß der Strafe nicht übersteigen darf, die für die nun zu bestrafende Tat angedroht ist. Die Summe der Strafen darf dabei nicht höher sein als diejenige Strafe, die bei gemeinsamer Bestrafung zu verhängen gewesen wäre.

Da die dem gegenständlichen Finanzstrafverfahren zugrunde liegenden Finanzvergehen vor dem Zeitpunkt dieser Bestrafung verwirklicht wurden (31. März 1999 bzw. 31. März 2000), war die nunmehr auszusprechende Strafe als Zusatzstrafe zu verhängen.

Eine weitergehende Herabsetzung der vom Bw als zu hoch bezeichneten Geldstrafe bzw. eine außerordentliche Strafmilderung im Sinne des § 23 Abs. 4 FinStrG auf eine Geldstrafe unter einem Zehntel des Strafrahmens war trotz Überwiegen der Milderungsgründe entgegen dem Berufungsbegehren nicht angezeigt, da gerade das Fehlverhalten eines ehemaligen Finanzbeamten zweifellos im Fokus der Strafrechtspflege steht und dies einer Einladung an ehemalige (oder bereits in Ruhestand befindliche) Finanzbedienstete gleichkäme, ihr Wissen und ihre Ausbildung zu ihrem Vorteil durch Begehung von Finanzvergehen auszunutzen, wäre doch dann die zu erwartende Strafe im Verhältnis zu „durchschnittlichen“ Finanzstraftäter als zu gering festzusetzen.

Die obigen Ausführungen gelten auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei anzumerken ist, dass dabei das Argument der schlechten Finanzlage des Bw ohne Relevanz

verbleibt, da der Gesetzgeber gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe normiert hat, dass eine Ersatzfreiheitsstrafe festzusetzen ist.

In Abwägung dieser Argumente wäre nach der Spruchpraxis eine Ersatzfreiheitsstrafe von etwa sechs bis acht Wochen angemessen. Mangels einer Berufung des Amtsbeauftragten war jedoch unter Beachtung des Verböserungsverbot des § 161 Abs. 3 FinStrG zur Wahrung einer ausgewogenen Relation die ursprünglich bereits zu niedrige Ersatzfreiheitsstrafe im Verhältnis zur Reduktion der Geldstrafe ausnahmsweise auf acht Tage Ersatzfreiheitsstrafe zu verringern.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der Geldstrafe, maximal aber von € 363,00 festzusetzen ist. Die erstinstanzliche Kostenentscheidung ist daher unverändert zu belassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 3. März 2009