



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

Außenstelle Innsbruck  
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0021-I/11

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, Mag. Peter Maurer, in der Finanzstrafsache gegen Bw, vertreten durch Vert., wegen Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 22. Juli 2011 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 21. Juni 2011, StrNr. X,

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis aufgehoben und das beim Finanzamt Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz zu StrNr. X wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG geführte Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Strafverfügung vom 27. April 2011, StrNr. X, hat das Finanzamt Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz den Berufungswerber nach § 33 Abs. 1 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, weil er als Verantwortlicher (StNr. Y) im Amtsbereich des Finanzamtes Innsbruck vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlich gebotenen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht Verkürzungen an Einkommensteuer für 2007 bis 2009 in

Höhe von insgesamt € 4.902,39 bewirkt habe, indem Aufwendungen steuerlich zu Unrecht geltend gemacht worden seien.

Er habe dadurch Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG, hinsichtlich 2009 in Verbindung mit § 13 FinStrG, begangen und wurde mit einer Geldstrafe in Höhe von € 1.400,00, für den Fall deren Uneinbringlichkeit mit einer Ersatzfreiheitsstrafe von drei Tagen bestraft. Die Kosten des Verfahrens wurden mit € 140,00 bestimmt.

Gegen diese Strafverfügung wurde am 17. Mai 2011 ein Einspruch eingebracht.

Mit Erkenntnis vom 21. Juni 2011, StNr. X, hat das Finanzamt Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz den Berufungswerber für schuldig erkannt, weil er als Verantwortlicher (StNr. Y) im Amtsbereich des Finanzamtes Innsbruck vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlich gebotenen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht Verkürzungen an Einkommensteuer für 2007 bis 2009 in Höhe von € 4.902,39 bewirkt habe, indem Aufwendungen steuerlich zu Unrecht geltend gemacht worden seien.

Er habe dadurch Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG, hinsichtlich 2009 in Verbindung mit § 13 FinStrG, begangen.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß § 33 Abs. 5 [iVm § 21 Abs. 1 und 2] FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 1.400,00 verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Tagen ausgesprochen. Die Kosten des Verfahrens wurden gemäß § 185 [Abs. 1 lit.a] FinStrG mit € 140,00 bestimmt.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, das Finanzvergehen sei auf Grund des Ergebnisses des Untersuchungsverfahrens zu StNr. Y und der Feststellungen der Betriebsprüfung (Bericht vom 1. Februar 2011, AB-Nr. Z) erwiesen. Demnach sei es zu Kürzungen im Aufwandsbereich, und zwar hinsichtlich nicht abzugängiger Aufwendungen gemäß § 20 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 in Bezug auf die Arbeitskleidung und Pkw-Kosten gekommen. Der Beschuldigte habe durch seinen steuerlichen Vertreter die Festsetzung des Verkürzungszuschlages gemäß § 30a FinStrG beantragt. Wegen Nichtentrichtung des Zuschlages spätestens am Fälligkeitstag sei Straffreiheit nicht eingetreten, weshalb ein Strafverfahren einzuleiten gewesen wäre.

Da § 30a FinStrG vom steuerlichen Vertreter beantragt worden sei, habe vom Verdacht eines Finanzvergehens ausgegangen werden können, als die entsprechenden Voraussetzungen nicht mehr vorgelegen seien.

Die steuerliche Absetzbarkeit für die Arbeitskleidung sei zum Teil gegeben gewesen, weil der Beschuldigte sowohl bei der Fa. F1 als auch bei anderen Modefirmen eingekauft habe. Steuerlich aberkannt worden seien die Einkäufe bei den teuren Modefirmen, da nicht glaubwürdig habe dargetan werden können, dass es sich dabei um Berufskleidung gehandelt habe, die Farbe der jeweiligen Kleidung sei nämlich auf Rechnungen nicht vermerkt. Dass der Beschuldigte jene teure Kleidung im OP-Bereich verwendet haben sollte, würde jeglicher Lebenserfahrung widersprechen und auch der Tatsache, dass der Beschuldigte auch „billigere“ Berufsbekleidung bei der Fa. F1 eingekauft habe. Dieser Widerspruch würde den Anschein erwecken, dass der Beschuldigte einen Teil seiner teuren Kleidung durch die Steuer habe finanzieren wollen, weshalb der Vorwurf eines strafrechtlichen Verhaltens zu Recht bestehen würde.

Der Beschuldigte würde zwei Pkw besitzen. Diese würden laut Prüfung und Befragung des Beschuldigten kaum für dienstliche Fahrten verwendet werden, da die Wohnung (A-Straße) und der Arbeitsort ca. 2-3,5 km voneinander entfernt seien und die Strecke zum Großteil mit dem Rad zurückgelegt werde. Der steuerlich geltend gemachte Ansatz sei somit zu hoch eingestuft worden und dies sei dem Beschuldigten auch bekannt und bewusst gewesen, weshalb auch von einem vorsätzlichen Verhalten ausgegangen werde.

Bei der Strafbemessung wurden, ausgehend von einem Strafrahmen von € 9.804,78, die teilweise Schadensgutmachung, die Unbescholtenheit, sowie der Umstand, dass es für 2009 beim Versuch geblieben sei, als mildernd berücksichtigt, als erschwerend hingegen der lange Deliktszeitraum.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit € 140,00 bestimmt.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte (als „Einspruch“ bezeichnete) Berufung des Beschuldigten vom 22. Juli 2011, wobei unter Anchluss mehrerer Rechnungskopien wie folgt vorgebracht wurde:

„(...) Arbeitskleidung:

In der Erläuterung zum oben angeführten Erkenntnis wird wie folgt argumentiert und ausgeführt:

*„Steuerlich aberkannt wurden die Einkäufe bei den teuren Modefirmen, da nicht glaubwürdig dargetan werden konnte, dass es sich dabei um Berufsbekleidung gehandelt habe, die Farbe der jeweiligen Kleidungen wird nämlich auf Rechnungen nicht vermerkt. Dass der Beschuldigte jene teure Kleidung im OP Bereich verwendet haben sollte widerspricht nicht nur*

*jeglicher Lebenserfahrung sondern auch der Tatsache, dass der Beschuldigte auch billigere" Berufsbekleidung bei der Fa. F1 eingekauft hatte."*

Zu den Ausführungen und Argumenten erhebe ich Einspruch und führe wie folgt aus:

Hr. Dr. Bw. verwendet die Kleidung für die Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit. Weder im meinen Ausführungen, noch im Gespräch zwischen der Betriebsprüferin und Hr. Dr. Bw. im Rahmen der Betriebsbesichtigung wurde behauptet, dass die Kleidung für die Tätigkeiten im OP verwendet werden. Die berufsspezifische Verwendung der Kleidung bezieht sich auf die Tätigkeit in der Ordination, wie insbesondere bei der Behandlung von Patienten, Durchführung von Beratungsgesprächen und anderen berufsspezifischen Tätigkeiten. Es ist meines Erachtens unstrittig, dass die weiße Arbeitskleidung bei der Ausübung des Arztberufes unumgänglich ist. Dass auch Arbeitskleidungen bei teureren Modegeschäften gekauft wurde, wird auch dadurch unterstrichen, dass Hr. Dr. Bw. ausschließlich Privatpatienten betreut, deren Erwartungen in Bezug auf Ordination, Auftreten und Umgangsformen weitaus höher sind, als bei Kassenpatienten. Des weiteren sende ich Ihnen anbei eine Kopie der unstrittigen Rechnungen vom Zeitraum 2007-2009 von der Firma F1. Wie dort ersichtlich ist, wurden im Zeitraum 2007-2009 folgende Kleidungen angeschafft:

Rechnung 07.02.2007	2 Berufsmäntel
Rechnung 28.02.2007	2 Berufskasack (davon 1 x Damen)
Rechnung 06.12.2007	1 Berufskasack und 1 x Berufsschuh

Wie ersichtlich ist, sind bei den oben angeführten Kleidungsstücken keinerlei Hemden, Shirts, Hosen usw. enthalten. Hr. Dr. Bw. verwendet für seinen beruflichen Alltag ebenfalls weiße Kleidungsstücke wie Shirts, Hemden, Hosen usw. die in der Buchhaltung entsprechend berücksichtigt wurden. Es entspricht meiner Ansicht nach der alltäglichen Lebenserfahrung, dass Ärzte in weißen Kleidungen auftreten. Als weitere Glaubhaftmachung verweise exemplarisch auf die Homepage von Hr. Dr. Bw. (...at), wo Hr. Dr. Bw. in den entsprechenden Kleidungsstücken abgebildet ist. Darüber hinaus, war Hr. Dr. Bw. auch bei der Betriebsbesichtigung entsprechende gekleidet – dies kann Ihnen die Betriebsprüferin entsprechend bestätigen.

Des weiteren wird in der Erkenntnis wie folgt angeführt:

*„...die Farbe der jeweiligen Kleidungen wird nämlich auf Rechnungen nicht vermerkt.“*

Diese Feststellung kann ich leider nicht teilen, weil einerseits fast alle Rechnungen mit entsprechenden Vermerken versehen sind und anderseits die Betriebsprüferin sämtliche Rechnungen kopiert hat und diese dementsprechend im Akt vorhanden sein müssten. Zusätzlich

habe ich in die Entgegnungen gegenüber der Betriebsprüferin schriftlich angeführt, dass die entsprechenden Vermerke vorhanden sind. Darüber hinaus habe ich auch bereits beim ersten Einspruch vom 17.05.2011 auf diesen Sachverhalt hingewiesen. Warum in der Begründung diese offensichtliche und bereits mehrmals angeführte Tatsache ignoriert bzw. das Gegenteil behauptet wird, kann ich nicht nachvollziehen. Aus diesem Grund sende ich zur Beseitigung aller Zweifel anbei die Rechnungskopien und darf Ihnen den Sachverhalt wie folgt darstellen:

Rg.-Datum	Betrag	Firma	Erläuterung
02.01.2007	95,00	F2	Vermerk „weiß“
04.01.2007	239,00	F3	Vermerk „weiß“
02.02.2007	179,00	F4	Vermerk „weiß“
07.03.2007	88,00	F4	Vermerk „weiß“
07.03.2007	75,00	F4	Vermerk „weiß“
09.03.2007	662,50	F5	Vermerk „weiß“
20.04.2007	30,00	F6	Vermerk „Änderungsarbeiten“
09.06.2007	297,00	F3	Vermerk „weiß“
22.06.2007	89,90	F7	Vermerk „weiß“
21.09.2007	530,00	F8	kein Vermerk ersichtlich **
25.07.2008	95,00	F9	Vermerk „weiß“ *
02.12.2008	179,80	F9	Vermerk „weiß“ *

Wie ersichtlich, ist bei fast allen Rechnungen der Vermerk vorhanden, dass es sich um weiße Kleidungsstücke handelt. Der Argumentation in der Erkenntnis kann daher nicht gefolgt werden. Bei den Rechnungen der Firma F9 (\*) ist kein Vermerk auf dem Beleg ersichtlich, jedoch habe ich mit der Kundenbetreuerin (Fr. NN) von F9 GmbH & Co telefonisch Rücksprache gehalten und kann Ihnen hiermit bestätigen, dass sämtliche Kleidungsstücke ebenfalls weiß sind. Eine schriftliche Bestätigung kann ich Ihnen gerne nachreichen, sollte Ihnen mein Wort nicht genügen. Bei der Rechnung vom 21.09.2007 von der Firma F8 (\*\*) konnte ich aufgrund mangelnder Fremdsprachenkenntnisse keine Rücksprache halten. Da aber nachweislich ausschließlich weiße Arbeitskleidungen in der Buchhaltung aufscheinen, gehe ich davon aus, dass auch diese Kleidung entsprechende Merkmale aufweist. Auf Wunsch werde ich mich bemühen den entsprechenden Nachweis nachzufordern.

Des weiteren wird in der Erkenntnis wie folgt angeführt:

*„Dass der Beschuldigte jene teure Kleidung im OP Bereich verwendet haben sollte widerspricht nicht nur jeglicher Lebenserfahrung sondern auch der Tatsache, dass der Beschuldigte auch „billigere“ Berufskleidung bei der Fa. F1 eingekauft hatte. Dieser Widerspruch erweckt*

*den Anschein, dass der Beschuldigte einen Teil seiner teuren Kleidung durch die Steuer finanziieren wollte, weshalb der Vorwurf eines strafrechtlichen Verhaltens zu Recht besteht."*

Zu dem angeführten Widerspruch wird ausgeführt, dass meines Erachtens kein Widerspruch ersichtlich ist. Die gekauften Kleidungen von der Firma F1 sind ergänzend zu den anderen Kleidungsstücken gekauft worden. Dies insbesondere deshalb, weil andere Kleidungsgeschäfte keinerlei Sonderwaren wie Kurzkasack, Berufsmäntel und entsprechende Arbeitsschuhe führen. Es wurden keine „doppelten“ Kleidungsbestände angeschafft, sondern es handelt sich um unterschiedliche Waren von unterschiedlichen Geschäften. Die Klassifizierung von „teuren“ und „billigen“ Kleidungsstücken liegt im Auge des Betrachters, zumal bei Kleidungsstücken ein entsprechender Qualitätsunterschied vorhanden ist. Hr. Dr. Bw. trägt die Arbeitskleidung jedenfalls 5 mal pro Woche und sehr häufig auch 7 mal pro Woche. Durch die hohe Anzahl und Dauer der Verwendung, sowie aufgrund hygienischer Gründen ist ein häufiger Wechsel der Kleidung unabdingbar. Aus diesem Grund sehe ich den Kauf von „teureren“ Arbeitskleidungen als wesentlich wirtschaftlicher (häufiges Waschen bei hohen Temperaturen, fast tägliche Verwendung, usw.).

In Anlehnung an die obigen Ausführungen beantrage ich die Anerkennung der steuerlichen Absetzbarkeit der Ausgaben und die somit einhergehende Freisprechung vom Vorwurf der vorsätzlichen Steuerhinterziehung. Generell sind die Argumente und vorgebrachten Tatsachen der ersten Berufung nicht sachgerecht gewürdigt worden. Es wurden Tatsachen gegenteilig interpretiert (Vermerke auf den Rechnungen), unrichtige Sachverhalte unterstellt (Verwendung der Kleidung im OP-Bereich) und Behauptungen aufgestellt, die bei Einsicht der Belege ohne weiteres entkräftet werden können (teure Kleidung für den Privatbereich – „doppelte“ Kleidungsbestände).

Bei dem vorliegenden Sachverhalt liegt auch in keiner Art und Weise eine vorsätzliche Steuerhinterziehung vor. Die Arbeitskleidung wird als solche verwendet und eine private Nutzung ist so gut wie ausgeschlossen. Auch die Tatsache, dass im Rahmen der Betriebsprüfung die oben angeführten Sachverhalte nicht vorgebracht wurden ist kein Freibrief zur Verurteilung zu einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung.

#### PKW-Aufwand:

In der Erläuterung zum oben angeführten Erkenntnis wird wie folgt argumentiert und ausgeführt:

*„Bezüglich des Fuhrparks wurde durch die Prüfung festgestellt, dass der Beschuldigte zwei PKW besitzt. Diese werden laut Prüfung und Befragung des Beschuldigten kaum für dienst-*

*liche Fahrten verwendet, da die Wohnung (A-Straße) und der Arbeitsort (B-Straße, C-Straße) ca. 2-3,5 km voneinander entfernt ist und zum Großteil mit dem Rad zurückgelegt werden."*

Zu den Ausführungen und Argumenten erhebe ich Einspruch und führe wie folgt aus:

Hr. Dr. Bw. besitzt 2 Fahrzeuge, die aber keines Wegs „kaum für dienstliche Fahrten verwendet“ werden. Die Fahrzeuge werden überwiegend für die betriebliche Tätigkeit verwendet. Weder im meinen Ausführungen, noch im Gespräch zwischen der Betriebsprüferin und Hr. Dr. Bw. im Rahmen der Betriebsbesichtigung wurde angeführt, dass die Fahrzeuge „kaum“ betrieblich verwendet werden. Dafür sprechen sehr viele Tatsachen wie, dass der Privatanteil Fahrzeuge nur geringfügig angepasst wurde, dass die Fahrzeuge weiterhin als betriebliche Fahrzeuge im Betriebsvermögen belassen wurden und schlussendlich die Tatsache, dass die Betriebsprüfung eine betriebliche Verwendung von 70% jedenfalls gewährte. Dass die Fahrzeuge „kaum“ dienstlich verwendet werden, würde einer betrieblichen Nutzung von schätzungsweise 20% bedeuten, was jedoch jeglicher Grundlage entbehrt. Die Feststellung, dass die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsplatz 2-3,5 km beträgt, kann alleinig gesehen nicht als Maßstab für die Beurteilung der betrieblichen Nutzung sein. Darüber hinaus wurde weder bei der Betriebsbesichtigung noch in meinen Stellungnahmen behauptet, dass die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätten zum Großteil mit dem Fahrrad absolviert werden. Im Rahmen der Betriebsbesichtigung hat Hr. Bw. erwähnt, dass er manchmal die Fahrtstrecke mit dem Fahrrad zurücklegt. Auch in diesem Punkt muss ich eine massive Abweichung zu den tatsächlichen Sachverhalten feststellen. Hätte Hr. Dr. Bw. die Fahrtstrecke überwiegend mit dem Fahrrad zurückgelegt, wäre das jeweilige Fahrrad zwingend als Betriebsvermögen anzusetzen (kein Wahlrecht). In diesem Fall wäre im Anlageverzeichnis eine entsprechende Aktivierung erfolgt. Auch die Betriebsprüferin hätte dies im Rahmen der Prüfungsfeststellungen berücksichtigen müssen. Da dieser Sachverhalt nicht gegeben ist und wurden auch im Rahmen der Betriebsprüfung keine entsprechenden Feststellungen durchgeführt. Es kann daher der Argumentation in keiner Art und Weise gefolgt werden.

Darüber hinaus wurde im Rahmen der Betriebsprüfung die Fahrten mittels einer Aufstellung glaubhaft gemacht und entsprechend dargestellt, welche im Akt ersichtlich sein müssen. Zur Beseitigung aller Zweifel untenstehend meine Darstellung betreffend der betrieblichen Verwendung der Fahrzeuge:

## **9) KFZ-Aufwand**

Die vorhandenen PKW in den Jahren 2007-2009 ergeben sich wie folgt:

Jahr 2007	PKW1. – mit 20% Privatanteil
Jahr 2008	PKW1. – mit 20% Privatanteil
	PKW2. – mit 10% Privatanteil
Jahr 2009	PKW1. – mit 0% Privatanteil
	PKW2. – mit 10% Privatanteil

### *Betriebliche Fahrten*

Die Fahrzeuge werden für unterschiedliche betriebliche Zwecke verwendet die nachfolgend näher erläutert werden:

- a) Prinzipiell werden die Fahrzeuge für die Fahrt der Wohnung zur Betriebsstätte verwendet. Hr. Dr. Bw. hat seinen privaten Wohnsitz in der B-Straße in Innsbruck und muss täglich in seine Ordination fahren.
- b) Zusätzlich sind Fahrten von der Ordination in das X-Institut notwendig, da die Operationen im X-Institut durchgeführt werden. Die Fahrten zum X-Institut sind je nach Anlassfall und können auch mehrmals täglich vorkommen. Da Hr. Dr. Bw. auch Notfallopfer (zB Skiunfall) behandelt, Patientennachsorge durchführt und auch Beratungen im X-Institut vornimmt sind zahlreiche Fahrten auch vom Wohnsitz zum X-Institut notwendig. (Notfälle, Patientennachsorge usw. finden auch am Wochenende und in der Nacht statt)
- c) Zusätzlich werden die Fahrzeuge für den Transport von Material verwendet. Die Lieferung der medizinischen Materialien erfolgt auf die Adresse der Ordination, weil im X-Institut nur bei Bedarf jemand vor Ort ist. Dadurch können keine direkten Lieferungen an das X-Institut zuge stellt werden. Es ist somit notwendig, die Materialien von der Ordination zum X-Institut zu liefern.
- d) Zusätzlich werden die Fahrzeuge für andere Fahrten verwendet, wie beispielsweise zum Steuerberater (monatlich die Buchhaltung, diverse Besprechungen), zum Rechtsanwalt (Streitfall XY), Fahrten für Veranstaltungen (Vorträge in B), Fortbildungen, Fahrten für Einkauf Geschenke Mitarbeiter und Kunden, Auswahl der Möbel für die Ordination uvm.
- e) Des weiteren werden Fahrten zu den so genannten Zuweisern vorgenommen die sich im Region1 und Region2 befinden.

### *Betriebliche Notwendigkeit von zwei Fahrzeugen, Privatanteile, uvm*

Der Ansatz zweier Fahrzeuge und Berücksichtigung der tatsächlichen Kosten ist aufgrund der geltenden Rechtsvorschriften notwendig. Die Fahrzeuge werden zu 80% (PKW1 im Jahr 2007) zu 100% (PKW1 im Jahr 2008 und 2009) und zu 90% (PKW2 im Jahr 2008 und 2009) verwendet, weshalb der entsprechende Ansatz zwingend durchzuführen ist (Nutzung über 50%).

Der private Anteil für die Fahrten wurde im Schätzungswege berücksichtigt, entspricht aber der alltäglichen Lebenserfahrung.

a) PKW1.

Rechnung1 vom 21.05.2008 – KM Stand 187.847

Rechnung2 vom 23.10.2009 – KM Stand 193.158

Das Fahrzeug hat folglich im Zeitraum von 17 Monaten insgesamt 5.311 km absolviert.

Dies entspricht einer monatlichen KM-Leistung von rund 312 km. Wie daraus ersichtlich ist, wird das Fahrzeug überwiegend für kurze Strecken verwendet. Das Fahrzeug dient hauptsächlich den Mitarbeitern für betriebliche Fahrten. Dazu zählen insbesondere Fahrten zwischen der Ordination und dem X-Institut zur Patientenbetreuung, Nachlieferung Material uvm. Des weiteren ist besonders bei Privatpatienten eine umfassende Versorgung („Hofierung“) notwendig, weshalb auch die Mitarbeiter durch die Patientenbetreuung viele Fahrten absolvieren müssen. Aus diesem Grund steht der PKW am Parkplatz in der B-Straße.

b) PKW2.

Rechnung3 vom 30.04.2008 – KM-Stand 15.900

Rechnung3 vom 04.11.2008 – KM-Stand 28.195

Rechnung3 vom 16.04.2009 – KM-Stand 34.111

Rechnung3 vom 15.10.2009 – KM-Stand 41.348

KM von 05/2008 - 10/2008 12.295 bei 6 Monaten ergibt durschn. 2.049 KM/Monat

KM von 11/2008 - 04/2009 5.916 bei 6 Monaten ergibt durschn. 986 KM/Monat

KM von 05/2009 - 10/2009 7.237 bei 6 Monaten ergibt durschn. 1.206 KM/Monat

Der Durchschnitt von 05/2008 bis 10/2009 ergibt somit rund 1.400 km pro Monat. Der PKW2 wird überwiegend von Hr. Dr. Bw. verwendet.

c) Fahrten von Fr. Bw.

Die Ehefrau von Hr. Dr. Bw. hat bis Mai 2008 ein eigenes Fahrzeug besessen. Ab Mai 2008 erledigt Ehegattin die privaten Erledigungen zu Fuß (Wohnung im Zentrum), per Rad, gemeinsam mit ihrer Mutter und/oder Freundinnen sowie in seltenen Fällen mit dem PKW2.

d) Beurteilung Privatanteile

Auf Basis obiger Ausführungen kann im Jahr von einer KM-Leistung von ca. 20.000 km (beide Fahrzeuge) ausgegangen werden. Da Hr. Dr. Bw. seine privaten Erledigungen größtenteils zu Fuß durchführt (Wohnung in der Stadt) fallen generell sehr wenige private Fahrten an. Des weiteren ist insbesondere im Jahr 2008 und 2009 Hr. Dr. Bw. beruflich stark eingebunden

gewesen, wodurch insbesondere die private Freizeit stark reduziert wurde. Im Vergleich zu 2007 wurde der Umsatz um 50% erhöht, was nur durch den persönlichen und intensiven Arbeitseinsatz möglich war. Für private Erledigungen blieb nur sehr wenig Zeit, weshalb auch ab 2008 der Privatanteil vom Fahrzeug geringer angesetzt wurde. Die Ermittlung des Privatanteils erfolgt im Schätzungswege und ist nach meinem Dafürhalten als realistisch einzustufen.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde nun seitens der Betriebsprüferin der geschätzte Privatanteil als zu niedrig eingestuft. Eine detaillierte Schätzung des Privatanteils seitens der Betriebsprüferin ist nicht erfolgt, sondern es wurde pauschal angemerkt, dass bei fehlendem KM-Buch ein Privatanteil von rund 30% als angemessen empfunden wird. Aufgrund der nicht geführten KM-Aufzeichnungen wurde dieser Vorschlag schlussendlich akzeptiert. Die Korrektur des Privatanteils bedeutet im Endeffekt, dass die Glaubhaftmachung des Steuerpflichtigen (durch obige Aufstellung) durch eine pauschale nicht nachvollziehbare Schätzung seitens der Betriebsprüferin korrigiert wurde. Es ist damit in keiner Art und Weise bewiesen, dass der bei der Erklärung eingereichte Privatanteil bzw. angesetzte PKW-Kosten falsch sind.

Darüber hinaus wurde der Privatanteil, wie in den Unterlagen ersichtlich ist nur geringfügig angepasst. Zur Beseitigung aller Zweifel untenstehend die Korrektur des Privatanteils in den Jahren 2007-2009 (Prüfungszeitraum):

### **Erklärungsjahr 2007:**

Privatanteil laut Steuererklärung	20%	€ 2.192,20
Privatanteil nach BP	30%	€ 3.288,42

Die Differenz zwischen dem angesetzten Privatanteil 2007 und den von der Betriebsprüfung geschätzten Privatanteil beträgt 10% bzw. € 1.096,22. Das sind bei einem Grenzsteuersatz von 38,33% rund € 420,18 Steuernachbelastung.

### **Erklärungsjahr 2008:**

Privatanteil laut Steuererklärung	20%	€ 1.960,50 (PKW1)
Privatanteil laut Steuererklärung	10%	€ 1.392,91 (PKW2)
Privatanteil nach BP	30%	€ 7.119,47 (PKW2 und PKW1)

Der Privatanteil im Jahr 2008 wurde beim PKW1 gleich bleibend wie in den Vorjahren angesetzt. Des weiteren wurde ein neues Fahrzeug (PKW2) geleast und entsprechend den steuerlichen Vorschriften nach Kürzung der Luxustangente ein Privatanteil von rund 10% geschätzt. Warum im Jahr 2008 bei beiden Fahrzeugen der gleiche Privatanteil angesetzt wurde, ist im Rahmen der Betriebsprüfung nicht erläutert worden. Die Schätzungsunterschiede

beträgt im Jahr 2008 beim PKW1 10% und beim PKW2 20% bzw. gesamt € 3.766,06. Das sind bei einem Grenzsteuersatz von 43,60% rund € 1.642,00 Steuernachbelastung.

### **Erklärungsjahr 2009:**

Privatanteil laut Steuererklärung	0%	€ 0,00 (PKW1)
Privatanteil laut Steuererklärung	10%	€ 1.737,71 (PKW2)
Privatanteil nach BP	30%	€ 5.729,21 (PKW2 und PKW1)

Der Privatanteil im Jahr 2009 wurde beim PKW1 auf 0% gekürzt und beim PKW2 gleich bleibend wie in den Vorjahren angesetzt. Die Schätzungs differenz beträgt im Jahr 2008 beim PKW1 30% und beim PKW2 20% bzw. gesamt € 3.991,50 (Anteil PKW1 € 516,08 / Anteil PKW2 € 5.213,13). Das sind bei einem Grenzsteuersatz von 50% rund € 1.995,75 Steuernachbelastung.

Die Schätzungen des Privatanteils PKW wurden nach besten Wissen und Gewissen durchgeführt und weichen nur geringfügig vom Ansatz der Betriebsprüferin ab. Die Schätzungs differenzen von 10% im Jahr 2007, 10% bzw. 20% im Jahr 2008 und 10% bzw. 30% im Jahr 2009 sind äußerst geringfügig. Ich weise auch ausdrücklich darauf hin, dass die Schätzungs differenz im Jahr 2009 beim PKW1 im Ausmaß von 30% eine Hinzurechnung von € 516,08 nach sich zog und somit Nominell gesehen die geringste Differenz darstellt.

In der Erläuterung zum oben angeführten Erkenntnis wird wie folgt argumentiert und ausgeführt:

*„Der steuerlich geltend gemachte Ansatz war somit zu hoch eingestuft und dies war dem Beschuldigten auch bekannt und bewusst, weshalb auch von einem vorsätzlichen Verhalten ausgegangen wird.“*

Der Argumentation kann bei dem oben dargestellten geringen Schätzungs differenzen nicht nachvollzogen werden. Auch die Behauptung, dass die Schätzung des Privatanteils vorsätzlich und willentlich zu niedrig war, kann in diesem Zusammenhang nicht nachvollzogen werden. Im Gegenzug führe dazu an, dass pauschale Schätzungen im Rahmen der Betriebsprüfung nicht zulässig sind und diese auf entsprechenden Berechnungsgrundlagen basieren sollten. Es wurde auf meine Glaubhaftmachung im Rahmen der Betriebsprüfung nicht eingegangen, was im Endeffekt die Unrichtigkeit des angesetzten Privatanteils nicht bestätigt. In diesem Zusammenhang verweise ich darauf, dass in den Jahren 2007-2009 der Jahresabschluss in Papierform eingereicht wurde und in diesem die Aufstellungen und Ansätze des Privatanteils ersichtlich waren.

Ein vorsätzliches und willentliches strafrechtliches Verhalten kann meines Erachtens aufgrund der fehlenden Sachverhaltsfeststellungen (Privatanteil 30%) nicht rechtens sein. Bei dem vorliegenden Sachverhalt liegt auch in keiner Art und Weise eine vorsätzliche Steuerhinterziehung vor. Auch die Tatsache, dass im Rahmen der Betriebsprüfung die oben angeführten Sachverhalte nicht vorgebracht wurden ist kein Freibrief zur Verurteilung zu einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung.

Finanzstrafrechtliches Vergehen:

In der Erläuterung zum oben angeführten Erkenntnis wird wie folgt argumentiert und ausgeführt:

*„§30a FinStrG wurde vom steuerlichen Vertreter beantragt und nicht umgekehrt, weshalb zu Recht vom Verdacht eines Finanzvergehens ausgegangen werden konnte, als die entsprechende Voraussetzungen nicht mehr vorlagen.“*

Zur dieser Ausführung wird nun im Folgenden auf die Vorgehensweise im Rahmen der Betriebsprüfung hingewiesen. Die Betriebsprüfung hat in einem sehr guten und positiven Miteinander stattgefunden. Nur bei den endgültigen Verhandlungen mit Fr. S und insbesondere mit Hr. M wurde die Stimmung zunehmend angespannter. Dies mag daran liegen, dass Hr. M in mir einen starken „Nachverhandler“ sah und ihm diese Eigenschaft als nicht positiv erschien. Schlussendlich war ich mit der Situation konfrontiert, dass Hr. M mir mitteilte, dass der Sachverhalt an die Strafabteilung weitergeleitet wird, wenn ich nicht den § 30a FinStrG in Anspruch nehme.

Nach Rücksprache mit meinem Klienten wurde aufgrund reiner wirtschaftlicher Überlegungen der § 30a FinStrG beantragt. Dies deshalb, weil im Fall eines Finanzstrafverfahrens die Kosten meines Einschreitens bei weitem dem Verkürzungszuschlag von rund € 515 übersteigen. Das dadurch ohne weitere Sachverhaltsprüfung von der Finanzstrafbehörde automatisch ein Finanzvergehen unterstellt wird, kann meines Erachtens nicht rechtens sein. Deshalb kann der Argumentation nicht gefolgt werden, dass die Beantragung des § 30a FinStrG bereits als legitimen Grund für ein verwirklichtes Finanzvergehen angesehen wird.

Arbeitskleidung und PKW-Kosten bei der Betriebsprüfung:

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden oben im Detail angeführte Punkte vorgebracht und nicht entsprechend gewürdigt. Es hat den Anschein, dass die Anerkennung der Steuernachzahlung im Bereich der Betriebsprüfung bereits als Finanzvergehen ausreichend ist. Aus diesem Grund führe ich hier an, dass die oben angeführten Sachverhalte aus rein wirtschaftlichen Gründen akzeptiert wurden. Die zu Unrecht gekürzte Arbeitskleidung hat eine

Steuernachbelastung von rund € 995 nach sich gezogen. Bei dem Thema Privatanteile PKW wäre im Berufungsverfahren eine langwierige und schwierige Debatte entstanden. Ich habe mit meinem Kunden lange darüber diskutiert, ob aufgrund der Kalenderaufzeichnungen und anderen Grundlagen die betriebliche Nutzung glaubhaft gemacht werden kann. Schlussendlich musste festgestellt werden, dass die notwendige Zeit von Hr. Dr. Bw. und die Kosten meines Einschreitens beim UFS bei weitem die Steuernachbelastung übersteigt. Analog zum oben beschrieben § 30a wurde im Rahmen der Betriebsprüfung vorgegangen und die wirtschaftlich sinnvollere Vorgehensweise gewählt.

#### Ausführungen in der Erkenntnis:

Wie bereits oben dargestellt sind die Ausführungen in der Erkenntnis teilweise tatsächlich und nachweislich unrichtig. Die Sachverhalte wurden teilweise unrichtig, unvollständig und unsachgemäß wieder gegeben. Die vorhandenen Unterlagen wurden nicht eingesehen, Entgegnungen nicht gewürdigt und nicht der allgemeinen Denklogik entsprechende Interpretationen vorgenommen. Ich kann in dieser Vorgehensweise das neue und laufend propagierte „Fair Play“ der Finanzbehörde nicht erkennen.

In Finanzstrafsachen bedarf es der Strafbarkeit eines Überzeugungsgrades knapp unter der 100% Grenze (siehe Fasching Lehrbuch RZ 815). Um hier einen strafrelevanten Tatbestand zu verwirklichen darf nicht einmal für „leise Zweifel“ Platz sein (Eisenberg, Beweisrecht RZ 90).

Nachdem erwiesener Maßen mein Klient keinen der beschuldigten Sachverhalte verwirklicht hat beantrage ich die Abweisung der Geldstrafe sowie der Kosten des Finanzstrafverfahrens. (...)"

Mit Schreiben vom 1. August 2011 wurde vom Verteidiger ergänzend wie folgt vorgebracht:

„In einem kürzlich ergangen Urteil vom UFS (17.06.2011) wurde die Thematik der Abzugsfähigkeit von Arbeitskleidung bei einem Croupier beurteilt. Der UFS gab der Berufung statt und hat in seiner Erkenntnis der Absetzbarkeit von Arbeitskleidung stattgegeben. Im konkreten handelt es sich um so genannte "bürgerliche Kleidung" eines Croupiers. Dieser aktuelle Fall zeigt auf, dass die Absetzbarkeit von Arbeitskleidung derzeit umstritten ist und selbst die UFS-Entscheidungen unterschiedliche Ausprägungen haben. In Anbrach der sich derzeit im Fluss befindlichen Rechtsansichten betreffend dieser Thematik, kann bei meinem Klienten keinesfalls von einem vorsätzlichen Hinterziehungstatbestand ausgegangen werden. Es wurde vielmehr eine Rechtsansicht vertreten, die im Rahmen der Betriebprüfung vom Finanzamt nicht anerkannt wurde. Dies alleine realisiert jedoch nicht den Tatbestand der vorsätzlichen

Steuerhinterziehung, insbesondere dann nicht, wenn auch die aktuelle Rechtssprechung ähnlich gelagerten Sachverhalten positiv beurteilt.“

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) macht sich der 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 (unter anderem) dann bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden.

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.

Gemäß [§ 34 Abs. 1 FinStrG](#) macht sich der fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 bezeichnete Tat fahrlässig begeht; § 33 Abs. 3 FinStrG gilt entsprechend.

Gemäß [§ 8 Abs. 1 FinStrG](#) handelt vorsätzlich, wer 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.

Gemäß [§ 8 Abs. 2 FinStrG](#) handelt 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. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

Gemäß [§ 30a Abs. 1 FinStrG](#) sind die Abgabenbehörden berechtigt, eine Abgabenerhöhung von 10% der im Zuge einer abgabenrechtlichen Überprüfungsmaßnahme festgestellten Nachforderungen, soweit hinsichtlich der diese begründenden Unrichtigkeiten der Verdacht eines Finanzvergehens besteht, festzusetzen, sofern dieser Betrag für ein Jahr (einen Verlängungszeitraum) insgesamt 10 000 Euro, in Summe jedoch 33 000 Euro nicht übersteigt, sich der Abgabe- oder Abfuhrpflichtige spätestens 14 Tage nach Festsetzung der Abgabennachforderung mit dem Verkürzungszuschlag einverstanden erklärt oder diesen beantragt und er auf die Erhebung eines Rechtsmittels gegen die Festsetzung der Abgabenerhöhung wirksam verzichtet. Werden die Abgabenerhöhung und die dieser zugrunde liegenden Abgabennach-

forderungen innerhalb eines Monats nach deren Festsetzung tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung zur Gänze entrichtet, so tritt Straffreiheit hinsichtlich der im Zusammenhang mit diesen Abgabennachforderungen begangenen Finanzvergehen ein. Ein Zahlungsaufschub darf nicht gewährt werden.

Tritt wegen Nichteinhaltung der Erfordernisse des Abs. 1 Straffreiheit nicht ein, so entfällt ab diesem Zeitpunkt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung. Allenfalls bis dahin entrichtete Beträge sind gutzuschreiben ([§ 30a Abs. 3 FinStrG](#)).

Der finanzstrafrechtlich unbescholtene Berufungswerber ist seit 2003 als Facharzt selbstständig tätig.

Beim Berufungswerber fand zu AB-Nr. Z eine Außenprüfung hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Zeiträume 2007 bis 2009 statt.

In Tz. 1 des Berichtes vom 1. Februar 2011 über das Ergebnis dieser Außenprüfung wurde unter Hinweis auf Erkenntnisse des VwGH vom 17.9.1990, [89/14/0277](#), und vom 10.9.1998, 96/15/0198, festgestellt, dass gemäß [§ 20 EStG 1988](#), Rz. 4731 [der Einkommensteuer-richtlinien 2000], Kleidung zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen in der Lebensführung gehört.

	Konto	2007	2008
Arbeitskleidung	7250	2.218,90	398,55
Arbeitskleidung	5800	239,00	
Summe Arbeitskleidung		2.457,90	398,55
abzüglich Rechnungen F1		-172,50	-123,75
Hinzurechnung laut Bp		2.285,40	274,80

Laut Tz. 2 dieses Berichtes wurde im Zuge der Betriebsprüfung der gesamte Kfz-Anteil um einen Privatanteil von 30% gekürzt.

	2007	2008	2009
Aufwand PKW1	10.961,39	9.802,50	1.720,26
Aufwand PKW2	0,00	13.929,08	17.377,11
Summe Kfz-Aufwand	10.961,39	23.731,58	19.097,37
30% Privatanteil	3.288,42	7.119,47	5.729,21
Privatanteil laut Erklärung	2.192,28	3.353,41	1.737,71
Hinzurechnung laut Bp	1.096,14	3.766,06	3.991,50

In der Niederschrift vom 27. Jänner 2011 über das Ergebnis dieser Außenprüfung wurde in einer Tz. 3 zusätzlich festgehalten, dass nach Ansicht der Betriebsprüfung die Voraussetzun-

gen für die Anwendung des § 30a FinStrG vorlagen, sodass ein Verkürzungszuschlag in Höhe von 10% der aufgrund der Betriebsprüfung sich ergebenden Nachforderung festgesetzt wurde. Unter „Stellungnahme der steuerlichen Vertretung“ wurde dort ausgeführt: „Die Punkte 1 bis 2 werden zur Kenntnis genommen. Gleichzeitig möchte ich die Anwendung des § 30a FinStrG in Anspruch nehmen und verzichte gem. [§ 255 BAO](#) auf die Einbringung eines Rechtsmittels.“

Aufgrund dieser Feststellungen wurden die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für 2007 und 2008 gemäß [§ 303 Abs. 4 Bundesabgabenordnung](#) (BAO) wieder aufgenommen und dem Berufungswerber die Nachforderungen an Einkommensteuer für 2007 (€ 1.296,29) und für 2008 (€ 1.850,34) mit Bescheiden vom 2. Februar 2011 vorgeschrieben.

Für die Einkommensteuer für 2009 erging ebenfalls am 2. Februar 2011 der Erstbescheid. Der strafbestimmende Wertbetrag für 2009 wurde von der Vorinstanz mit € 1.775,76 ermittelt; tatsächlich betrug der Unterschied zwischen der Einkommensteuer laut Erklärung einerseits und der Einkommensteuer laut Außenprüfung andererseits € 1.995,74.

Alle angeführten Abgabenbescheide sind unbekämpft in Rechtskraft erwachsen.

Der Verkürzungszuschlag gemäß § 30a FinStrG wurde mit Bescheid vom 8. Februar 2011 mit € 514,20 festgesetzt. Wie auf dem Abgabenkonto des Berufungswerbers, StNr. Y, ersichtlich ist, wurde der Verkürzungszuschlag bis zum Fälligkeitstag (15. März 2011) nicht entrichtet, sodass Straffreiheit auf Grundlage des § 30a FinStrG schon aus diesem Grunde nicht eintreten konnte.

### **a) Zum Tatvorwurf betreffend Geltendmachung der Aufwendungen für Arbeitskleidung:**

Dem Berufungswerber wurde im Zuge der Außenprüfung mit e-Mail vom 18. Jänner 2011 eine Aufstellung über – nach Ansicht der Prüferin – nicht abzugsfähige Ausgaben betreffend Arbeitskleidung übermittelt. In einem undatierten Antwortschreiben wurde ausgeführt, diese sei insoweit abzugsfähig, wenn es sich um Berufskleidung handle. Da bei einem Arzt die weiße Arbeitskleidung jedenfalls eine Berufskleidung darstellen würde, seien die Aufwendungen als Betriebsausgaben anzuerkennen. Bei den angesetzten Ausgaben handle es sich um ausschließlich weiße Arbeitskleidung, es seien entsprechende Rechnungen vorhanden und die Arbeitskleidung sei z.B. in Fachgeschäften „F1“ erstanden worden.

Eine weitere Auseinandersetzung mit dieser Argumentation ist aus dem Arbeitsbogen und dem Bericht über die Außenprüfung nicht ersichtlich. Im angefochtenen Erkenntnis wurde die Nichtanerkennung wie bereits oben (Seite 2f) dargestellt begründet.

Die Anschaffung und Instandhaltung bürgerlicher Kleidung (Kleidung, die auch privat genutzt werden kann) sind nicht abzugsfähig ([§ 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988](#)), auch wenn die Kleidung tatsächlich nur in der Arbeitszeit bzw. ausschließlich bei der Berufsausübung getragen wird, wenn die Berufsausübung eine erhöhte Kleiderabnutzung bedingt, gesetzliche Vorschriften eine bestimmte bürgerliche Bekleidung vorschreiben oder diese berufsbedingt immer in ordentlichem Zustand sein muss (Jakom/Baldauf EStG 2011, § 20 Rz. 90 mwN; zur Nicht-absetzbarkeit weißer Berufskleidung eines Facharztes vgl. VwGH 26.4.2007, [2006/14/0036](#)).

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz teilt daher die Ansicht der Vorinstanz, dass die hier gegenständlichen Aufwendungen für Kleidung nicht abzugsfähig sind. Zum Hinweis des Berufungswerbers auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 17.6.2011, RV/3444-W/07, ist zu bemerken, dass dort die Absetzbarkeit der Berufskleidung eines Croupiers (schwarzer Anzug und Schuhe, weiße Hemden) unter anderem damit begründet wurde, dass der Arbeitgeber für seine Mitarbeiter bestimmte Bekleidungsvorschriften (formelle bürgerliche Kleidung) erließ und diese Kleidung ausschließlich am Arbeitsplatz verblieb. Dieses Kriterium, das eine private Nutzung der zwangsläufig zu verwendenden Kleidung jedenfalls ausschließt, liegt im gegenständlichen Fall jedoch nicht vor.

Zur subjektiven Tatseite – dem Berufungswerber wurde im Ergebnis vorsätzliches Handeln vorgeworfen – wurde im angefochtenen Erkenntnis ausgeführt, die Anwendung des § 30a FinStrG sei vom steuerlichen Vertreter beantragt worden, weshalb zu Recht vom Verdacht auf ein Finanzvergehen habe ausgegangen werden können. Aufgrund des Widerspruchs zwischen der angeschafften „teuren Kleidung“ und der bei der Fa. F1 erstandenen „billigeren Berufsbekleidung“ würde der Anschein erweckt werden, dass der Berufungswerber einen Teil seiner teuren Kleidung durch die Steuer finanzieren habe wollen, weshalb der Vorwurf „eines strafrechtlichen Verhaltens“ zu Recht bestehen würde.

Vorsatz bedeutet eine zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur aus seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden kann (VwGH 14.2.1985, [83/14/0105](#)). Der bedingte Vorsatz (dolus eventualis), der die Untergrenze des Vorsatzes darstellt, ist dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verlönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, d.h. als nahe liegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist (Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz. 16 zu § 8 mwN).

Gemäß [§ 98 Abs. 3 FinStrG](#) hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.

Im vorliegenden Fall wurden die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen und Abgabenerklärungen vom steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers erstellt, welcher im gegenständlichen Finanzstrafverfahren auch als Verteidiger eingeschritten ist. Dabei wurde in Belege und sonstige Unterlagen insoweit Einsicht genommen, als dies für die Erstellung des Jahresabschlusses erforderlich war (vgl. die Vollständigkeitserklärung für 2009). In den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für 2007 und 2008 wurden unter dem Punkt „Übrige Aufwendungen“ die Ausgaben für Arbeitskleidung für 2007 mit € 2.218,90 und für 2008 mit € 398,55 angegeben. Für 2007 wurden weitere € 239,00 für Arbeitskleidung (eine weiße Hose, Fa. F3) unter dem Posten „Bezogene Leistungen (Fremdarbeit)“ verbucht.

Offenkundig war der Geschehensablauf der, dass der Berufungswerber seinem steuerlichen Vertreter die Höhe der Ausgaben für „Arbeitskleidung“ (eventuell unter Anchluss der gegenständlichen Rechnungen, auf die der steuerliche Vertreter ausdrücklich Bezug genommen hat) bekannt gab. Auf den meisten der gegenständlichen Rechnungen wurde die Farbe der Kleidung mit „weiß“ angeführt. Dies ist zwar für die Abzugsfähigkeit der Kleidung nicht von ausschlaggebender Bedeutung, weil diese nicht (primär) von der Kleidungsfarbe, sondern von den oben dargestellten Kriterien abhängt, welche im gegenständlichen Fall eben nicht vorlagen. Der steuerliche Vertreter hat aber aufgrund seiner Rechtsansicht (vgl. die oben angeführte undatierte Stellungnahme im Zuge der Außenprüfung sowie die Berufungsschrift) diese Aufwendungen unter expliziter Anführung bei den jeweiligen Jahresabschlüssen in den Einkommensteuererklärungen als abzugsfähig geltend gemacht. Da keine Hinweise darauf vorliegen, dass der Berufungswerber auf die korrekte steuerrechtliche Behandlung der Frage nach der Absetzbarkeit der Aufwendungen für Arbeitskleidung nicht hätte vertrauen dürfen, gibt es insgesamt auch keine Anhaltspunkte dafür, dass dieser die Verwirklichung des gesetzlichen Tatbildes ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hätte.

Daraus ergibt sich, dass sich vorsätzliches Handeln (§ 8 Abs. 1 FinStrG) des Berufungswerbers – auch in Form von dolus eventualis – hinsichtlich dieses Tatvorwurfs nicht erweisen lässt.

Aber auch fahrlässiges Handeln des Berufungswerbers ist nicht gegeben, weil eben keine Anhaltspunkte für eine nicht vollständige Übermittlung der Unterlagen bzw. für eine nicht vollständige Information des steuerlichen Vertreters in Bezug auf abgabenrechtlich relevante

Umstände vorliegen und der Berufungswerber, dem in Hinblick auf die Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters auch bei sorgfältiger Überprüfung der Steuererklärungen ein Erkennen der Unrichtigkeit nicht möglich und zumutbar war, bei einer derartigen Sachlage auf die Richtigkeit der von einem qualifizierten Erfüllungsgehilfen erstellten Abgabenerklärungen vertrauen konnte.

Im Ergebnis war daher der Berufung hinsichtlich des Tatvorwurfs betreffend die steuerliche Geltendmachung der Aufwendungen für „Arbeitskleidung“ (Tz. 1 des Berichtes vom 1. Februar 2011 über das Ergebnis der Außenprüfung zu AB-Nr. Z) Folge zu geben.

### **b) Zum Tatvorwurf betreffend Kfz-Aufwand:**

Laut Tz. 2 des Berichtes vom 1. Februar 2011 über das Ergebnis der Außenprüfung zu AB-Nr. Z wurde im Zuge der Betriebsprüfung der gesamte Kfz-Anteil um einen Privatanteil von 30% gekürzt.

Für 2007 hat der Berufungswerber den Privatanteil für das Fahrzeug PKW1. mit 20% angesetzt. Für 2008 und 2009 hat er den Privatanteil für dieses Fahrzeug mit 0% und für den zusätzlich angeschafften PKW2. mit 10% angesetzt.

Aus dem Arbeitsbogen zu AB.Nr. Z ist ersichtlich, dass die Prüferin die betrieblichen Fahrten mit rund 10.000 km/Jahr ermittelt hat. Dabei wurden regelmäßige Fahrten von der Wohnung des Berufungswerbers in der A-Straße zur Ordination in der B-Straße sowie von der Wohnung zum X-Institut, Fahrten des Berufungswerbers und Personalfahrten von der Ordination zum X-Institut sowie fallweise Fahrten zum Steuerberater und Fahrten nach B (Abhaltung von medizinischen Fachvorträgen) berücksichtigt. Auf dieser Grundlage wurde der Privatanteil Kfz für 2007 bis 2009 jeweils mit 30% angesetzt.

Das oben mit „9) KFZ-Aufwand“ überschriebene Berufungsvorbringen wurde gleichlautend bereits im Zuge der Betriebsprüfung erstattet (vgl. den als „Entgegnung zur Fragen BP 2007-2009“ bezeichneten undatierten Schriftsatz, der nach einem handschriftlichen Vermerk offenkundig am 21. Jänner 2011 der Prüferin übergeben wurde). Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit dieser Eingabe ist dem Arbeitsbogen bzw. dem Bp-Bericht nicht zu entnehmen.

Insbesondere wurden dort betriebliche Fahrten angeführt, die bei der Ermittlung im Zuge der Betriebsprüfung ohne Angabe von Gründen keine Berücksichtigung fanden, wie etwa dienstliche Fahrten am Wochenende, Fortbildungen, Patientennachsorge und Notfälle (auch nachts und am Wochenende), Versorgung („Hofierung“) von Privatpatienten usw.

Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass der betriebliche Anteil tatsächlich höher war als in der Betriebsprüfung angenommen wurde und sich unter Umständen tatsächlich in jenem Bereich bewegt, der bei Erstellung der Abgabenerklärungen angesetzt wurde.

Damit kann aber auch nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit nachgewiesen werden, dass durch unrichtige Erklärung der Privatanteile betreffend die Kfz-Kosten Abgabenverkürzungen in dem dem Berufungswerber vorgeworfenen Ausmaß verwirklicht wurden.

Im Zweifel zu Gunsten des Berufungswerbers war daher der Berufung auch hinsichtlich des Tatvorwurfs betreffend die Privatanteile Kfz (Tz. 2 des Berichtes vom 1. Februar 2011 über das Ergebnis der Außenprüfung zu AB-Nr. Z) Folge zu geben.

Insgesamt war daher das gegenständliche Finanzstrafverfahren gemäß [§§ 136, 157 FinStrG](#) einzustellen.

Zu den Ausführungen im angefochtenen Erkenntnis, wonach vom steuerlichen Vertreter die Festsetzung eines Verkürzungszuschlages (§ 30a FinStrG) beantragt worden sei, weshalb vom Verdacht auf ein Finanzvergehen habe ausgegangen werden können, ist anzumerken, dass der Verkürzungszuschlag nicht zum Fälligkeitstag entrichtet wurde, weshalb ohne Bedachtnahme auf die Abgabenerhöhung nach den allgemeinen Bestimmungen des Finanzstrafverfahrens weiter vorzugehen war (vgl. ErlRV 874 BlgNR, 24. GP, zu Z. 14). Zwar wurde der Verkürzungszuschlag auf Antrag des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers festgesetzt, dies wurde aber in der Berufungsschrift (im Wesentlichen) mit verfahrensökonomischen Überlegungen begründet. Bei der letztlich durch die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz durchgeführten Prüfung des Sachverhaltes ergab sich schließlich aus den oben dargestellten Gründen, dass sich der im Zuge der Betriebsprüfung festgestellte Verdacht eben nicht bestätigt hat. Zudem ist darauf zu verweisen, dass ein Verdacht im Sinne des § 30a FinStrG sich nicht gegen eine bestimmte Person richten, sondern nur auf jene Unrichtigkeiten beziehen muss, die zur Feststellung von Nachforderungen führen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 16. März 2012