



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat Wien 4

GZ. FSRV/0105-W/10

## **Berufungsentscheidung**

Der Finanzstrafsenat Wien 4 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrätin Dr. Michaela Schmutzer sowie die Laienbeisitzer Gerd Wiehart und Käthe Bauer als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen N.N., Adresse1, vertreten durch Dr. Harald Hauer, Rechtsanwalt, 1020 Wien, Taborstraße 23, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung der Beschuldigten vom 5. Juli 2010 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 28. April 2010, SpS, nach der am 22. März 2011 in Anwesenheit der Beschuldigten und ihres Verteidigers, des Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin E.M. durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung der N.N. (Bw.) wird teilweise Folge gegeben und der Spruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses wie folgt abgeändert:

N.N. ist schuldig, sie hat im Bereich des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln fahrlässig durch Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung 2005, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung von Einkommensteuer 2005 in Höhe von € 11.406,20 bewirkt.

Sie hat hierdurch das Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG begangen.

Gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG wird über die Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 2.800,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 7 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG hat die Bw. die Kosten des Finanzstrafverfahrens in Höhe von € 280,00 zu ersetzen.

Hingegen wird das gegen die Bw. wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG geführte Finanzstrafverfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 in Höhe von € 9.543,43 gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 28. April 2010, SpS, wurde die Bw. der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, sie habe im Bereich des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vorsätzlich durch Nichtabgabe von Einkommensteuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung von Einkommensteuer 2004 in Höhe von € 9.543,43 sowie Einkommensteuer 2005 in Höhe von € 11.406,20 bewirkt.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über die Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 8.400,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 21 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG habe die Bw. die Kosten des Finanzstrafverfahrens in Höhe von € 363,00 zu ersetzen.

Zur Begründung wurde seitens des Spruchsenates ausgeführt, die Bw. sei finanzstrafbehördlich unbescholten, geschieden und habe keine Sorgepflichten.

Sie sei Buchhalterin bei der Fa. E.K., Inhaber J.G., gewesen und habe diesem 2004 € 29.885,69 und 2005 € 34.446,69 gestohlen, wofür sie vom Landesgericht Korneuburg zu GZ. mittlerweile rechtskräftig verurteilt worden sei. Sie habe es in weiterer Folge unterlassen, für die genannten Jahre eine Einkommensteuererklärung abzugeben, habe dabei als Abgabepflichtige durch eine Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und

Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Einkommensteuer 2004 in Höhe von € 9.543,43 sowie Einkommensteuer 2005 in Höhe von € 11.406,20 bewirkt und habe dabei die Verwirklichung des finanzstrafrechtlichen Sachverhaltes zumindest ernsthaft für möglich gehalten und dies billigend in Kauf genommen.

Der Schaden hafte nach wie vor zur Gänze aus.

Die Bw. sei entschuldigt nicht zur Verhandlung vor dem Spruchsenat erschienen, sodass gemäß § 126 FinStrG in ihrer Abwesenheit zu entscheiden gewesen sei.

Die Bw. habe sich in der Verhandlung vor dem Spruchsenat nicht schuldig bekannt und dazu ausgeführt, dass es richtig sei, dass sie die in der Anschuldigung angeführten Beträge gestohlen und keine Einkommensteuererklärungen abgegeben habe. Sie sei aber nicht dazu verpflichtet gewesen, weil das Diebsgut nicht als Einkommen bzw. Erwerb anzusehen sei, weil sie es ja zurückzahlen müsse. Eine andere Rechtsansicht sei ihrer Meinung nach nicht vertretbar, weil sonst eine tatsächliche Ungleichbehandlung zwischen einem rechtmäßigen und einem unrechtmäßigen Erwerber vorliegen würde, weil eben nur der rechtmäßige Erwerber seinen Erwerb auch tatsächlich behalten dürfe, weshalb auch nur dieser als Erwerber anzusehen sei. Außerdem sei ihr nicht zuzumuten, sich selbst zu belasten, indem sie sich in einer Einkommensteuererklärung zu einem Diebstahl bekenne.

Überdies beantrage die Bw. eine Unterbrechung des Strafverfahrens, um den Ausgang des anhängigen VwGH-Verfahrens zur Zl. abzuwarten.

Dazu sei festzuhalten, dass die Feststellungen zum objektiven Sachverhalt auf Grund des diesbezüglich abgelegten faktischen Geständnisses, das im Einklang mit Ergebnissen des Strafverfahrens steht, getroffen hätten werden können. Als erfahrene Buchhalterin und daher im Wirtschaftsleben stehende Person sei von der Kenntnis der bestehenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen (subjektive Tatseite) jedenfalls auszugehen.

Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ergebe sich aus den nachvollziehbaren Ermittlungen der Abgabenbehörde erster Instanz, die als qualifizierte Vorprüfung dem Verfahren zugrunde zu legen seien.

Zur Abweisung des gestellten Unterbrechungsantrages sei auszuführen, dass bereits in der Verhandlung vom 25. März 2008 unterbrochen worden sei, um den rechtskräftigen Ausgang des Abgabenverfahrens abzuwarten. Eine Entscheidung des UFS liege nunmehr vor und es sei der ordentliche Rechtsweg ausgeschöpft. Unter dem Blickwinkel der Verfahrensbeschleunigung und Verfahrensökonomie sei nun eine Entscheidung zu fällen,

zumal der Ausgang des Strafverfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof keinerlei Bindungswirkung für das gegenständliche Strafverfahren entfalte.

Die Argumentation, dass Einkünfte aus Diebstählen nicht als Einkommen anzusehen seien, gehe aufgrund der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den §§ 2, 22 EStG ins Leere (z.B. VwGH 30.1.2001, 95/14/0043 und VwGH 25.2.1997, 95/14/0112). Das Vorbringen, das Einkommen sei nicht endgültig, sondern müsse die Beschuldigte das Diebgut an ihren ehemaligen Arbeitgeber zurückerstatten, sei ebenfalls nicht beachtlich, weil tatsächlich zurückgezahlte Beträge vom Finanzamt nachträglich periodengerecht als negatives Einkommen zu bewerten seien. Eine Ungleichbehandlung zum rechtmäßigen Einkommen sei daher nicht zu erkennen. Anders aber wäre eine andere rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes eine Ungleichbehandlung zum so genannten "Schwarzgeld", welches ebenfalls als Einkommen zu deklarieren und zu versteuern sei.

Für die Verwirklichung eines Finanzvergehens nach § 33 Abs. 1 FinStrG sei zumindest die Schuldform des Eventualvorsatzes erforderlich, der bei der Bw. beim festgestellten Sachverhalt vorgelegen sei. Nicht zuletzt habe sie monatlich einen Lohnzettel erhalten, aus dem sich ergebe, dass Einkommen zu versteuern sei. Dass dies auch auf das Diebsgut zutreffe, habe die Bw. aufgrund ihrer Tätigkeit als Buchhalterin zumindest ernsthaft für möglich gehalten und sich damit abgefunden.

Der Einwand, es sei eine Selbstbezeichnung durch Abgabe einer dementsprechenden Steuererklärung nicht zuzumuten, treffe de facto nicht zu, weil das Diebsgut nicht als solches bezeichnet hätte werden müssen, sondern als sonstige Einkünfte deklariert hätte werden können. Somit habe N.N. sowohl objektiv als auch subjektiv das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd den bisherigen ordentlichen Lebenswandel und den Beitrag zur Wahrheitsfindung, als erschwerend hingegen keinen Umstand an.

Ausgehend von diesen Strafzumessungsgründen erscheine dem Senat die verhängte Geldstrafe schuld- und tatangemessen und diese Strafzumessungserwägungen würden auch auf die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe zutreffen.

Die Kostenentscheidung gründe sich auf die bezogene Gesetzesstelle.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung der Bw. vom 5. Juli 2010, mit welcher das zugrunde liegende Erkenntnis des Spruchsenates vollinhaltlich angefochten wird.

Als Berufungsgründe werden Mangelhaftigkeit des Verfahrens sowie unrichtige rechtliche Beurteilung geltend gemacht.

Zum Berufungsgrund der Mangelhaftigkeit des Verfahrens führt die Bw. aus, ihrem Unterbrechungsantrag bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes über die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 26.1.2010, RV, sei zu Unrecht keine Folge gegeben worden.

Hätte der Spruchsenat dem Unterbrechungsantrag folge gegeben, so wäre die kassatorische Entscheidung des VwGH in das Verfahren eingeflossen und ein Schuldspruch unterblieben.

Unstrittig sei dabei, dass eine kassatorische Entscheidung des VwGH bindende Wirkung für den Unabhängigen Finanzsenat hinsichtlich des Abgabenvorgangs habe. Stelle sohin der VwGH fest, dass die Bw. nicht abgabepflichtig bzw. nicht verpflichtet gewesen sei, die Abgaben zu deklarieren, weil sie dadurch in ihren Menschenrechten verletzt worden wäre, dann könne auch nicht für eine etwaige Verletzung der Steuerpflicht bzw. die Nichteinbekennung der durch den Diebstahl erworbenen Gelder eine Bestrafung erfolgen.

Desgleichen sei das Verfahren dadurch mangelhaft geblieben, dass eine Beschuldigteneinvernahme der Bw. unterblieben sei. Sie sei der letzten Verhandlung unter gerechtfertigter Entschuldigung aus gesundheitlichen Gründen ferngeblieben. Die Abstandnahme von ihrer Beschuldigteneinvernahme sei durch den Spruchsenat mit der Begründung erfolgt, dass durch das Strafverfahren vor dem BG K. hinlänglich nachgewiesen sei, dass sie Gelder gestohlen hätte. Letzteres sei richtig und werde von ihr auch gar nicht bestritten.

Der Spruchsenat verkenne allerdings dabei, dass ihre Beschuldigteneinvernahme auch den Zweck gehabt hätte, nachzuweisen, dass sie die Gelder, nachdem sie sie genommen habe, nicht behalten, sondern zur Schadensgutmachung für von ihr zuvor begangene Diebstähle - deretwegen sie nicht verurteilt worden sei, weil sie Schadensgutmachung vor Anzeige geleistet habe und dementsprechend eine Anzeige unterblieben sei - verwendet habe. Habe sie aber mit den Diebstählen Schadensgutmachung geleistet, dann habe sie jene Verpflichtungen erfüllt, die der Spruchsenat als zu berücksichtigendes Negativeinkommen darstelle bzw. im Sinne eines Einnahmen/Ausgabenrechners als gerechtfertigte Ausgabe der Einnahme gegenüberstelle.

Dies ergebe also in rechtlicher Hinsicht einen Nullsaldo, sodass sie möglicherweise die Pflicht zur Einbekennung des Erwerbes verletzt, jedoch aber keine Abgaben hinterzogen habe, weil in Folge dessen das Aktiveinkommen aus den von ihr begangenen Diebstählen durch die Erfüllung ihrer Verpflichtung zur Schadensgutmachung aus vorherigen Diebstählen aufgezehrt worden sei.

Diese Beschuldigteneinvernahme wäre daher insoweit wesentlich gewesen, weil sich daraus ergeben hätte, dass einerseits eine Abgabenhinterziehung nicht begangen worden wäre, andererseits aber auch ein persönlicher Entschuldigungsgrund für die Nichtdeklaration der Erlöse ihrer Diebstähle bei der Fa. E.K. vorliege.

Soweit der Spruchsenat ausführe, es wäre der Bw. möglich gewesen, die Diebstähle als sonstige Einnahmen zu deklarieren, so verkenne er, dass es nicht möglich gewesen wäre, das Negativeinkommen, das sich aus der Rückzahlungsverpflichtung ihrer Vortaten ergäbe, zu deklarieren, ohne darauf zu verweisen, dass sie bei ihrem Dienstgeber gestohlen habe. Letzteres werde im Rahmen der Rechtsrüge ausgeführt, auf die, um Wiederholungen zu vermeiden, verwiesen werde.

Zum Berufungsgrund der unrichtigen rechtlichen Beurteilung führt die Bw. aus, soweit der Spruchsenat ihren Unterbrechungsantrag aus Gründen der Verfahrensökonomie und Verfahrensbeschleunigung abgewiesen habe, liege dieser Entscheidung, die bereits hinsichtlich der Verfahrensmängel gerügt worden sei, auch eine unrichtige rechtliche Beurteilung zugrunde.

Eine unrichtige rechtliche Beurteilung durch den Spruchsenat liege ferner dahingehend vor, dass er die Beute aus den von der Bw. begangenen strafbaren Handlungen als Einkommen betrachte. Der Spruchsenat verweise dabei auf die Entscheidungen des VwGH vom 30.1.2001, 95/14/0043 sowie vom 25.2.1997, 95/14/0112. Beide vom Spruchsenat zitierten Entscheidungen würden allerdings Sachverhalte betreffen, die in einem wesentlichen Teil von dem der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegten Sachverhalt abweichen.

In beiden Fällen hätten die Täter nämlich den durch strafbare Handlung erlangten Vermögensvorteil in Form eines Austauschverhältnisses erworben. Letzteres sei aber beim Diebstahl im Unterschied zum Erwerb aus strafbaren Handlungen wie z.B. dem unerlaubten Handel mit Suchtmitteln, der Untreue durch Annahme von Bestechungsgelder etc. nicht der Fall. Im Falle des Diebstahles habe der Bestohlene nämlich den Rückerstattungsanspruch sofort, weshalb der Dieb niemals rechtmäßig Eigentum an der Beute erwerben könne, weil ihm ein Erwerbstitel fehle. Habe der Dieb aber nach den Bestimmungen des ABGB nicht

Eigentum an der Beute erworben, handle es sich auch nicht um ein Einkommen. Dem stehe nämlich auch der Erwerb durch Vermengung mit einer anderen Gattungssache entgegen. Nach ständiger Rechtsprechung erwerbe nämlich derjenige, der eine Gattungssache wie z.B. Geld mit eigenen Sachen gleicher Gattung vermenge, auch ob seiner Bösgläubigkeit und „ob turpem causam“ kein Eigentum. Sei nämlich das Gemengte abgegrenzt und vom sonstigen Eigentum des Besitzers deutlich unterscheidbar, sei auch die Eigentumsklage zulässig. Vermengung des Fremden mit ganz geringfügigen Beträgen eigenen Geldes schließe ebenfalls die Vindication aus. Vermenge der Erwerber dementsprechendes Geld mit eigenen Schulden, werden ebenfalls kein Eigentum erworben. Sei aber die Vindication zulässig, habe kein Eigentumserwerb stattgefunden und liege dem entsprechend auch kein Erwerb vor.

Im Übrigen bestehe beim Diebstahl auch im Unterschied zu den oben erwähnten strafbaren Handlungen (Suchtmittel, Annahme von Bestechungsgeldern) kein Austauschverhältnis. Der Vertragspartner des Rauschgifthändlers, der diesem Geld für das Rauschgift gegeben habe, habe letztendlich das Rauschgift erhalten und könne daher von sich aus das Geld nicht zurückfordern. Der Geber des Bestechungsgeldes habe ebenfalls eine Gegenleistung, nämlich die verbotene Handlung, Duldung oder Unterlassung bewirkt und dementsprechend ebenfalls die beabsichtigte Gegenleistung erhalten.

Der vom Dieb Bestohlene habe hingegen keine Gegenleistung erhalten – habe vielmehr zum Zeitpunkt der Tatbegehung nicht einmal Kenntnis von Tat und Täter, zumal das Wesen des Diebstahles die Heimlichkeit sei.

Die erkennende Behörde betrachte die Diebsbeute zu Unrecht als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. § 22 EStG zähle die Einkünfte aus selbständiger Arbeit taxativ auf. Der Dieb falle unter keine der aufgezählten Tätigkeiten. Die Anwendung des § 22 EStG auf den Fall der Bw. sei daher in rechtlicher Hinsicht gänzlich verfehlt.

Lediglich der guten Ordnung halber weise die Bw. darauf hin, dass auch eine Steuerpflicht gemäß § 25 Abs. 2 EStG nicht vorliege. Zwar sei es in diesem Sinne unmaßgeblich, ob es sich dabei um einmalige oder laufende Einnahmen handle, doch sei jedenfalls ein engerer Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis erforderlich. Dementsprechend dürfe es sich bei den "Einnahmen" nicht um solche handeln, die dem Dienstverhältnis bzw. den wechselseitigen Verpflichtungen aus dem Dienstverhältnis geradezu konträr gegenüber stehen.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung ergebe sich aber, dass ein etwaiger Diebstahl eines Dienstnehmers zum Nachteil seines Dienstgebers keineswegs in einem engeren Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehe und die Einkünfte keineswegs ihre Wurzel im

Dienstverhältnis hätten, sondern vielmehr in der Verletzung des gegenständlichen Dienstverhältnisses, nämlich in der Verletzung der Treuepflicht des Dienstnehmers gegenüber dem Dienstgeber, liegen würden.

Aber auch die Deklaration bzw. Einbekennung eines etwaigen "Einkommens" aus dem Diebstahl sei der Bw. in rechtlicher Hinsicht nicht zumutbar gewesen, zumal sie sich dadurch selbst einer strafbaren Handlung bezichtigen hätte müssen. Nun führe der Spruchsenat dazu aus, dass sie bei Einbekennung ihres "Einkommens aus Diebstählen" die Einkommensart nicht angeben hätte müssen, sondern dies als sonstige Einkünfte deklarieren hätte können. Die Bw. erachte diese theoretische Möglichkeit der Einbekennung des Einkommens mit der Deklaration "sonstige Einkünfte" als rein theoretisch, weil eine derartige Einkommensteuererklärung wohl im Sinne der Offenlegungspflicht sofort die Begehrlichkeiten der Steuerbehörde auf Überprüfbarkeit erregen würde. In der Praxis würde dies wohl dazu führen, dass die Finanzbehörde unverzüglich ihrer Überprüfungspflicht nachkomme und sie im Rahmen einer Steuerprüfung zur Offenlegung der Einkommensquelle zwingen und sie im Falle der Nichtoffenlegung unverzüglich einschätzen würde, sodass sie jedenfalls mit der Offenlegung ihrer strafbaren Handlungen und in diesem Sinne einer Selbstbezichtigung rechnen hätte müssen. Eine Verpflichtung zu einer derartigen Selbstbezichtigung verstoße allerdings gegen die Menschenrechtskonvention.

Selbst wenn man jenen unwahrscheinlichen Fall, dass sich das Finanzamt mit der Erklärung der Diebsbeute als sonstiges Einkommen zufrieden gegeben hätte, folgen wolle, so sei es geradezu auszuschließen, dass das Finanzamt der Bw. gewährt hätte, ein Negativeinkommen in der gleichen Höhe ihrer "Diebstahlseinkünfte" als sonstige Ausgaben ohne nähere Begründung zu deklarieren, weil sie mit der Diebsbeute Schadensgutmachung hinsichtlich zuvor begangener Diebstähle geleistet habe.

Dementsprechend hätte sie alleine durch die Geltendmachung ihres Negativeinkommens – nämlich der Schadensgutmachung – ihr strafbares Verhalten aufdecken müssen.

Verwehre man ihr aber die Geltendmachung des Negativeinkommens (Schadensgutmachung) durch Verschweigen des Verwendungszweckes, dann käme es de facto zu einer Mehrfachbesteuerung des Wiederholungsdiebes, welcher zur Schadensgutmachung stehle.

Daraus ergebe sich nämlich, dass der Dieb jeweils die von ihm erlangte Beute als sonstige Einkünfte einbekenne, die Schadensgutmachung aber nicht als sonstige Ausgaben geltend machen könne, weil er ansonsten offenlegungs- und rechnungspflichtig werde. Damit versage aber auch beim schadensgutmachenden Wiederholungsdieb das vom Amtsbeauftragten



vielfach zitierte Beispiel der Einkommensteuerpflicht des gedungenen Auftragsmörders. Die Bw. sei zwar ursprünglich davon ausgegangen, dass es sich bei dem vom Amtsbeauftragten zitierten Beispiel um eine Scherzerklärung handeln würde, sei allerdings zwischenzeitlich zumindest des Zweifels daran belehrt worden und halte ernstlich für möglich, dass der Amtsbeauftragte an diese Rechtsmeinung glaube und sie sogar auf den Spruchsenat überbunden habe.

Im Unterschied zum oben dargestellten "Lohnkiller" steht dem Dieb auch die Möglichkeit bzw. Verpflichtung zur vollen Schadensgutmachung frei, wohingegen, wolle man das Beispiel auf die Spitze treiben, der "Lohnkiller" diese Möglichkeit nicht habe, weil er auch bei Rückerstattung des durch die strafbare Handlung erlangten Vermögensvorteils keine völlige Schadensgutmachung erreiche.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung ergebe sich sohin, dass die Bw. im gegenständlichen Fall keine Möglichkeit gehabt hätte, die Einkünfte aus der "Diebsbeute" zu deklarieren, ohne sich selbst strafbarer Handlungen zu bezichtigen, was von ihr allerdings nicht verlangt werden könne.

Nach ständiger Rechtsprechung sei auch der Berufungsgrund der mangelhaften Tatsachenfeststellung im Rahmen der Rechtsrüge geltend gemacht worden, weil der erkennende Spruchsenat die Tatsachenfeststellung aufgrund einer unrichtigen Rechtsansicht für entbehrlich erachtet habe.

So habe es der erkennende Spruchsenat für entbehrlich erachtet, den Verwendungszweck der Diebsbeute festzustellen.

Diesen Verwendungszweck hätte er durch die Verlesung des Strafaktes des LG K., GZ., feststellen können, wobei der erkennende Spruchsenat sich auf dieses Straferkenntnis und dementsprechend auch auf den Strafakt stütze. Aus diesem Strafakt erhelle sich allerdings, dass sie die Gelder, die sie bei der Fa. E.K. gestohlen habe, dazu verwendet habe, um den Schaden aus einem zuvor von ihr begangenen Diebstahl gutzumachen, bei welchem sie sich zur Schadensgutmachung vertraglich verpflichtet habe. Der Spruchsenat hätte also erkennen müssen, dass die Bw. ausschließlich deshalb gestohlen habe, um die Schadensgutmachung nach dem Prinzip "Loch auf, Loch zu" zu bewerkstelligen. In rechtlicher Hinsicht sei das deshalb relevant, weil ihren Einkünften durch die Diebsbeute die Bedingung von Schadenersatzansprüchen als Negativeinkommen gegenüber gestanden sei. Die Bw. habe daher aus den von ihr begangenen Diebstählen gar keine Einkünfte gehabt, weil ihr nichts zur

freien Verfügung geblieben sei, sondern sie die Beute zur Abdeckung von gleichartigen "Einkünften" aus der Vergangenheit verwendet habe.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung ergebe sich also bei Gegenüberstellung von Einkünften und Ausgaben eine Nullsumme, sodass die Bw. eine Abgabepflicht für die Jahre 2004 und 2005 überhaupt nicht getroffen habe.

Es werde daher die Aufhebung des angefochtenen Spruchsenatserkenntnisses und Verfahrenseinstellung bzw. in eventu Aufhebung des zitierten Erkenntnisses und Zurückverweisung zur Verfahrensergänzung an den Spruchsenat beantragt.

### ***Über die Berufung 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.*

*§ 34 Abs. 1 FinStrG macht sich einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.*

*Gemäß § 8 Abs. 2 FinStrG handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außer acht läßt, zu der er nach den Umständen verpflichtet ist 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 einen gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.*

*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.“*

Zunächst ist zum Berufungseinwand der Bw. betreffend Mangelhaftigkeit des Verfahrens dahingehend, dem Unterbrechungsantrag bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes über die im Abgabenverfahren eingebrachte Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 26. Jänner 2010, RV, sei zu Unrecht keine Folge gegeben worden, zumal eine kassatorische Entscheidung des VwGH eine bindende Wirkung für das gegenständliche Finanzstrafverfahren gehabt hätte, auszuführen, dass seit Aufhebung des § 55 FinStrG mit BGBl. 1996/421 ab 21. August 1996 keine Bindungswirkung zwischen Abgaben- und Finanzstrafverfahren besteht und dieser Einwand daher rechtlich nicht zutreffend ist.

Zudem wurde das ins Treffen geführte Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof mittlerweile mit Beschluss vom 24. Juni 2010 wegen Nichtbefolgung eines Mängelbehebungsauftrages eingestellt.

Unstrittig ist im gegenständlichen Fall der Sachverhalt dahingehend, dass die Bw. vom 24. Mai 2004 bis 28. April 2006 bei der Fa. E.K. als Buchhalterin beschäftigt und als solche mit der Buchhaltung, der Rechnungslegung und der Kassaführung beauftragt war. Während des Jahres 2004 hat die Bw. beschlossen, sich durch verschiedene Handlungen Geldbeträge zum Nachteil ihres Dienstgebers zuzueignen, in dem sie einerseits Bargeldbeträge vom X-Konto der Fa. E.K. behoben und sie entgegen dem Auftrag nicht bzw. vermindert auf das Y-Konto bzw. in die Kassa der Firma einzahlte und sich zueignete. Weiters wurden Ausgangsrechnungen nicht bzw. vermindert in das Kassajournal gebucht, Eingangsrechnungen überhöht in das Kassajournal gebucht und fingierte Eingangsrechnungen als Kassenausgang gebucht, um anschließend Geldbeträge aus der Kassa nehmen zu können.

Nach dem Urteil des Landesgerichtes Korneuburg vom 13. Dezember 2006 zu GZ. XY hat die Bw. durch die wiederkehrende Zueignung von jedenfalls € 47.383,36 mit unrechtmäßigem Bereicherungsvorsatz die Fa. E.K. geschädigt, um sich eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, wobei sich die einzelnen Taten der Zurechnungshandlungen bzw. Behebungen aus dem Spruch des Urteiles ergeben. Die Bw. hat dadurch das Verbrechen des schweren gewerbsmäßigen Diebstahls nach §§ 127, 128 Abs. 1 Z. 4, 130 1. Fall StGB begangen.

Weiters hat die Bw. nach dem Teil b) desselben Urteiles des Landesgerichtes Korneuburg vom 13. Dezember 2006 der Fa. E.K. einen Vermögensnachteil in Höhe von € 29.881,94 zugefügt, indem sie diese Beträge mittels Internet-Banking auf ihr eigenes Konto und zur Begleichung einer privaten Schuld € 2.687,90 auf das Konto eines früheren Arbeitgebers überwies. Die Bw. hat dadurch das Vergehen der Untreue nach § 153 Abs. 1 und Abs. 2 1. Fall StGB begangen und wurde für beide Straftaten zu einer Freiheitsstrafe von 24 Monaten (davon 16 Monate bedingt) verurteilt.

Die Bw. verantwortete sich als Angeklagte zu den ihr vorgeworfenen Tathandlungen geständig, wobei ihre Angaben mit den Polizeierhebungen einerseits und dem Gutachten des Buchsachverständigen andererseits in Einklang gebracht werden konnten. Aufgrund dieses Urteiles hat sich die Bw. in den hier in Rede stehenden Jahren 2004 und 2005 Beträge in Höhe von € 29.885,69 (2004) und € 34.446,69 (2005) unrechtmäßig zugeeignet, welche im Abgabenverfahren zu Recht als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in den jeweiligen

Jahren des Zuflusses angesehen, der Besteuerung unterzogen und der erstinstanzlichen Bestrafung zugrunde gelegt wurden.

Wie schon im Berufungsverfahren gegen die zugrunde liegenden Abgabenbescheide zu RV, wendet die Bw. auch im gegenständlichen Finanzstrafverfahren unrichtige rechtliche Beurteilung dahingehend ein, dass die Beute aus den von ihr begangenen strafbaren Handlungen als Einkommen betrachtet werde. Diesem Berufungsvorbringen kann seitens des erkennenden Berufungssenates nicht gefolgt werden und es wird dazu auf die Begründung der im Abgabenberufungsverfahren ergangenen Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 26. Jänner 2010, RV, verwiesen.

Gemäß § 15 Abs. 1 1. Satz EStG liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z. 4 bis 7 EStG zufließen.

§ 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a 1. Satz EStG bestimmt, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis sind.

Zu den Vorteilen aus einem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z.1 EStG gehören nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch solche, die sich ein Arbeitnehmer ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneignet. Vorteile, die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft, unterliegen aber nicht dem Steuerabzug, sondern sind im Veranlagungsweg zu erfassen (vgl. VwGH 25.2.1997, 95/14/0112, VwGH 26.1.1999, 94/14/0001 und VwGH 30.6.2005, 2002/15/0087).

Wenn der Dienstnehmer eine ihm durch das Dienstverhältnis gebotene Gelegenheit nutzt, um sich zu bereichern, und solcherart Vorteile erzielt, liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, auch wenn die Handlungsweise des gegen den Willen des Arbeitgebers sich aus dem Dienstverhältnis Vorteile verschaffenden Abgabepflichtigen in einem gesetzwidrigen Tun und Unterlassen besteht. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen eben nicht nur die im Dienstvertrag vereinbarten Entgelte, sondern auch alle anderen Vorteile, zu denen auch solche gehören, auf die kein Rechtsanspruch besteht und die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft (VwGH 30.6.2005, 2002/15/0087).

Im Fall der Bw. steht fest, dass ihr Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z. 4 EStG zugeflossen sind, zumal der Diebstahl und die Veruntreuung von Geld zu einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis führen (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Band II, Tz. 29 zu § 15). Sämtliche diesbezügliche Berufungseinwendungen der Bw. gehen daher ins Leere.

Wenn die Bw. im Rahmen der gegenständlichen Berufung weiters einwendet, die Deklaration bzw. Einbekennung eines etwaigen Einkommens aus dem Diebstahl sei ihr in rechtlicher Hinsicht nicht zumutbar gewesen, zumal sie sich damit selbst einer strafbaren Handlung bezichtigen hätte müssen und eine vom Spruchsenat ins Treffen geführte Möglichkeit der Offenlegung ihres Einkommens aus den Diebstählen als sonstige Einkünfte sofort die Begehrlichkeit der Abgabenbehörde auf Überprüfung geweckt hätte und sie ihr strafbares Verhalten jedenfalls hätte aufdecken müssen, um ihr aus der Rückzahlung der Diebsbeute an einen Vordienstgeber resultierendes Negativeinkommen geltend machen zu können, was dem Verbot des Zwangs zur Selbstbeschuldigung gemäß MRK widerspreche, so ist dem wie folgt zu begegnen:

Die Offenlegungspflicht beschränkt sich allein auf abgabenrelevante Umstände. Darüber hinausgehende für den Steuertatbestand nicht maßgebliche Informationen, z.B. über strafrechtlich zu ahndendes Verhalten, sind für die Steuerbemessung irrelevant und vom Abgabepflichtigen daher nicht gefordert (VwGH 26.11.2002, 99/15/0154).

Das Verbot eines Zwanges zur Selbstbeschuldigung schließt nicht aus, eine Mitwirkung des Beschuldigten an der Feststellung des Sachverhaltes vorzusehen (VfGH 3.12.1984, G 24/83).

Die nach §§ 119 ff BAO gebotene Offenlegungspflicht widerspricht nicht dem Verbot des Zwangs zur Selbstbelastung (OGH 29.8.2000, 14 Os 33/00). Der Umstand, dass ein Beschuldigter nicht gezwungen werden darf, Beweise gegen sich selbst zu liefern, bedeutet nicht, dass diesem ein Recht auf Vereitelung der strafrechtlichen Untersuchungen eingeräumt wäre (VwGH 17.12.2002, 2011/14/0155).

Im Lichte der zitierten Judikatur geht der Unabhängige Finanzsenat ohne jeden Zweifel davon aus, dass eine Befolgung der der Bw. gemäß § 119 BAO auferlegten Offenlegungs- und Wahrheitspflicht auch im gegenständlichen Fall nicht dem Verbot des Zwangs zur Selbstbeschuldigung (Art. 6 MRK) widersprochen hätte, da zur Offenlegung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lediglich die Information der Abgabenbehörde dahingehend erforderlich gewesen wäre, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in den tatgegenständlichen Zeiträumen zugeflossen sind, für welche kein Steuerabzug vom Arbeitslohn erfolgte. Etwaigen Begehrlichkeiten der Abgabenbehörde zur Erforschung des näheren Auszahlungsgrundes hätte die Bw. mit dem Hinweis auf die erfolgte Erfüllung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und auf das Verbot des Zwangs zur Selbstbeschuldigung begegnen können.

Der Berufungseinwand, es sei ohne Selbstbeschuldigung geradezu auszuschließen, dass das Finanzamt der Bw. gewährt hätte, Werbungskosten in der gleichen Höhe ihrer "Diebstahlseinkünfte" ohne nähere Begründung geltend zu machen, weil sie mit der Diebsbeute Schadensgutmachung hinsichtlich zuvor begangener Diebstähle geleistet habe, geht deswegen ins Leere, weil wie im Folgenden dargestellt, dieses Argument nur für die Einkommensteuer 2004 zutreffen könnte und insoweit ohnehin eine Verfahrenseinstellung erfolgte.

Mit der gegenständlichen Berufung hat die Bw. das Vorliegen einer Abgabepflicht für die Jahre 2004 und 2005 auch mit der Begründung in Abrede gestellt, dass die Gelder, die sie bei der Fa. E.K. widerrechtlich entwendet habe, dazu verwendet worden seien, um den Schaden aus einem zuvor von ihr begangenen Diebstahl gutzumachen, bei welchem sie sich zur Schadensgutmachung verpflichtet habe. In rechtlicher Hinsicht sei dies deswegen von Bedeutung, weil ihren Einkünften aus der Diebsbeute die Bedienung von Schadenersatzansprüchen als Negativeinkommen gegenüber gestanden sei. Die Bw. habe aus den von ihr begangenen Diebstählen gar keine Einkünfte erzielt, weil die Beute zur Abdeckung von Diebstählen beim vorherigen Dienstgeber verwendet worden sei.

Eine vom Unabhängigen Finanzsenat daraufhin durchgeführte Ergänzung des Untersuchungsverfahrens (die Aussage des Zeugen P.K., ehemaliger Geschäftsführer der Fa. I-gmbH, steht im Einklang mit dem vorgelegten Überweisungsbeleg der Bw.) brachte hervor, dass Ende 2004 eine Rückzahlung der gestohlenen bzw. unterschlagenen Gelder im Ausmaß von € 47.737,49 erfolgt ist. Wie bereits in der Berufungsentscheidung des UFS im Abgabenverfahren zu RV ausgeführt, können die Rückzahlungen an den (ehemaligen) Dienstgeber als nachträgliche Werbungskosten gemäß §§ 32 iVm 16 Abs. 2 EStG 1988 geltend gemacht werden. Voraussetzung für den Werbungskostenabzug ist, dass der Zeitpunkt der Rückzahlung der Gelder an den Dienstgeber nicht willkürlich festgesetzt wurde. Für eine derartige Annahme bieten die Verfahrensergebnisse keine Anhaltspunkte, sodass bei Berücksichtigung von nachträglich angefallenen Werbungskosten 2004 in Höhe von € 47.737,49 eine Einkommensteuerverkürzung 2004 nicht eingetreten ist und das gegen die Bw. wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG geführte Finanzstraßverfahren betreffend Einkommensteuer 2004 in Höhe von € 9.543,43 gemäß §§ 136, 157 FinStrG einzustellen war.

Trotz diesbezüglicher Vorhalte konnte die Bw. betreffend das Jahr 2005, entgegen ihrer Ankündigung im Berufungsschriftsatz vom 5. Juli 2010 keine Rückzahlungen von Arbeitslöhnen nachweisen bzw. glaubhaft machen, sodass am Vorliegen einer

Abgabenverkürzung von Einkommensteuer 2005 in Höhe von € 11.406,20 in objektiver Hinsicht keinerlei Bedenken bestehen. Durch die Nichtabgabe einer Einkommensteuererklärung 2005 bis zum Ablauf des gesetzlichen Erklärungstermins (30. April 2006) war der Tatbestand erfüllt.

Zum Vorwurf einer vorsätzlichen Handlungswiese äußerte sich die Bw. vor dem Unabhängigen Finanzsenat dahingehend, sie sei nie auf die Idee gekommen, dass im Rahmen eines Dienstverhältnis gestohlene bzw. unterschlagene Gelder steuerpflichtig sein könnten und in eine Einkommensteuererklärung aufzunehmen seien. Aufgrund des vor dem Berufungssenat hinterlassenen persönlichen Eindrucks, insbesondere ihrer offenen und in sich schlüssigen Verfahrenseinlassung zum objektiven Sachverhalt, ist der erkennende Berufungssenat zum Ergebnis gelangt, dass der Bw. im Zweifel (Hinweis auf § 98 Abs. 3 FinStrG) eine vorsätzliche Handlungsweise dahingehend, sie hätte eine Steuerpflicht und somit eine Offenlegungspflicht der widerrechtlich im Rahmen des Dienstverhältnisses erlangten Gelder zumindest ernstlich für möglich gehalten, dennoch die Abgabe der Steuererklärung unterlassen und dadurch eine Verkürzung an Einkommensteuer 2005 billigend in Kauf genommen, nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit erwiesen werden kann.

Zweifelsfrei kann der Bw. jedoch eine fahrlässige Handlungsweise dahingehend angelastet werden, dass sie bei Beachtung der objektiv gebotenen und ihr auch zumutbaren Sorgfalt, die sie als ausgebildete Buchhalterin sicher auch einzuhalten befähigt gewesen wäre, zumindest Erkundigungen und Nachforschungen hinsichtlich der steuerlichen Einordnung der widerrechtlich durch Diebstahl und Unterschlagung erzielten Vorteile aus dem Dienstverhältnis anstellen hätte müssen. Da sie diese Sorgfaltspflicht verletzt und deswegen nicht erkannt hat, eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zu verletzen und eine Einkommensteuerverkürzung zu bewirken, ist ihr jedenfalls eine fahrlässige Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG an Einkommensteuer 2005 vorwerfbar.

Aufgrund der teilweisen Verfahrenseinstellung und der vom Spruchsenat abweichenden Beurteilung der subjektiven Tatseite war mit einer Strafneubemessung vorzugehen.

Entsprechend der Bestimmung des § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen sind und bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Beschuldigten zu berücksichtigen sind.

Ausgehend von einer fahrlässigen Handlungsweise der Bw. sah der Unabhängige Finanzsenat bei der Strafbemessung als mildernd die bisherige Unbescholtenheit der Bw., ihre geständige

Rechtfertigung zum objektiven Sachverhalt sowie das längere Zurückliegen der Taten bei zwischenzeitigem Wohlverhalten, als erschwerend hingegen keinen Umstand an.

Unter Berücksichtigung einer nunmehr eingeschränkten wirtschaftlichen Situation der Bw. (monatliches Nettogehalt als Buchhalterin einer Steuerberatungskanzlei von ca. € 1.900,00 wovon Darlehensrückzahlungen in Höhe von € 1.300,00, € 60,00 an Versicherungszahlungen und ca. € 500,00 für andere Verpflichtungen zu leisten sind, Rückstand am Abgabekonto in Höhe von € 49.109,71; die Bw. wohnt unentgeltlich im Haus Ihres geschiedenen Gatten, keine Sorgepflichten) konnte mit einer Strafherabsetzung auf das aus dem Spruch der gegenständlichen Berufungsentscheidung ersichtliche Ausmaß vorgegangen werden.

Auch die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit festzusetzende Ersatzfreiheitsstrafe entspricht nach Dafürhalten des erkennenden Berufungssenates dem festgestellten Verschulden der Bw. unter Berücksichtigung der genannten Milderungsgründe.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Juni 2011