

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Feldkirch 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Dr. Gerald Daniaux , den Richter Mag. Armin Treichl sowie die fachkundigen Laienrichter Karl-Heinz Dobler und Mag. Patricia Kathan-Simma in der Finanzstrafsache gegen Herrn c wegen der Finanzvergehen der teils vollendeten, teils versuchten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, 13 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit a FinStrG über die Beschwerde des Beschuldigten vom 13. Juli 2017 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Feldkirch als Organ des Finanzamtes Bregenz als Finanzstrafbehörde vom 12. Mai 2017 , Strafnummer d, in der mündlichen Verhandlung am 11. Oktober 2017 in Anwesenheit des Beschuldigten, seiner Verteidiger Steuerberater Mag. Martin Walter und MMag. Klaus Wöringer, des Amtsbeauftragten HR Dr. Walter Blenk sowie der Schriftführerin Jennifer Reinher zu Recht erkannt:

Die Beschwerde von a vom 13. Juli 2017 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Feldkirch als Organ des Finanzamt Bregenz als Finanzstrafbehörde vom 12. Mai 2017, Strafnummer d, wird teilweise stattgegeben und der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses abgeändert wie folgt:

I. Herr a ist schuldig, er hat im Amtsbereich des Finanzamtes Bregenz als Abgabepflichtiger (Einzelunternehmer StNr b)

a) in den Jahren 2013 bis 2015 vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Einreichung von unrichtigen Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2012 bis 2014, in welchen Vorsteuern und Werbungskosten zu Unrecht bzw zu hoch geltend gemacht wurden (BP-Bericht vom 23.12.2016, Tz 6, 7, 8, 9 und 13), **für die Jahre 2012 und 2013** eine Verkürzung an **Umsatzsteuer** in Höhe von insgesamt **€ 208,82** (2012: € 72,65, 2013: € 136,17) und an **Einkommensteuer** in Höhe von insgesamt **€ 19.466,00** (2012: € 7.864,00, 2013: € 11.602,00) bewirkt und für das Jahr **2014** eine Verkürzung an **Umsatzsteuer** in Höhe von **€ 343,33** und an **Einkommensteuer** in Höhe von **€ 15.647,00** zu bewirken versucht;

b) im Zeitraum **Juli 2015 bis Jänner 2016** vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, nämlich für die Monate 06-12/2015 **Lohnsteuer** in Höhe von **€ 3.497,23**, **Dienstgeberbeiträge** zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von **€ 3.341,25** und **Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag** in Höhe von **€ 319,28** nicht spätestens am 5.

Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abgeführt, ohne der Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe der geschuldeten Beträge bekannt gegeben zu haben,

und hiermit zu

a) die Finanzvergehen der teils vollendeten, teils versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1, 13 FinStrG

b) die Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit a FinStrG begangen,

weshalb über ihn gemäß §§ 33 Abs. 5 iVm 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von

€ 11.000,00

(in Worten elftausend)

und gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit eine

Ersatzfreiheitsstrafe von

11(elf) Tagen

verhängt wird.

Die Verfahrenskosten gemäß § 185 FinStrG bleiben unverändert.

Hingegen wird das Verfahren hinsichtlich der weiteren Anlastung der Verkürzung von Einkommensteuer 2012 in der Höhe von € 153,00, von Einkommenssteuer 2013 in der Höhe von € 147,00 sowie die versuchte Verkürzung von Einkommensteuer 2014 in der Höhe von € 272,00 gemäß §§ 136 bs. 1, 157 FinStrG eingestellt.

Im Übrigen wird die Beschwerde des Beschuldigten als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Feldkirch als Organ des Finanzamtes Bregenz als Finanzstrafbehörde vom 12. Mai 2017 wurde a für schuldig gesprochen, er habe im Amtsbereich des Finanzamtes Bregenz als Abgabenschuldiger (Einzelunternehmer StNr b)

a) in den Jahren 2013 bis 2015 vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Einreichung von unrichtigen Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2012 bis 2014, in welchen Vorsteuern und Werbungskosten zu Unrecht bzw zu hoch geltend gemacht wurden (BP-Bericht vom 23.12.2016, Tz 6, 7, 8, 9, 12 und 13), **für die Jahre 2012 und 2013** eine Verkürzung an **Umsatzsteuer** in Höhe von insgesamt **€ 208,82** (2012: € 72,65, 2013: € 136,17) und an **Einkommensteuer** in Höhe von insgesamt **€ 19.766,00** (2012: € 8.017,00, 2013: € 11.749,00) bewirkt und für das Jahr **2014** eine Verkürzung an **Umsatzsteuer** in Höhe von **€ 343,33** und an **Einkommensteuer** in Höhe von **€ 16.190,00** zu bewirken versucht;

b) im Zeitraum **Juli 2015 bis Jänner 2016** vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, nämlich für die Monate 06-12/2015 **Lohnsteuer** in Höhe von **€ 3.497,23**, **Dienstgeberbeiträge** zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von **€ 3.341,25** und **Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag** in Höhe von **€ 319,28** nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abgeführt, ohne der Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe der geschuldeten Beträge bekannt gegeben zu haben,

und hiemit zu

a) die Finanzvergehen der teils vollendeten, teils versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1, 13 FinStrG,

b) die Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit a FinStrG begangen,

weswegen über ihn gemäß § 33 Abs. 5 in Anwendung des § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 13.000,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von 13 Tagen verhängt wurde. Zusätzlich wurde dem Beschuldigten der Ersatz pauschaler Verfahrenskosten nach § 185 Abs. 1 lit a FinStrG in Höhe von € 500,00 auferlegt.

Begründend wurde hierzu vom erkennenden Senat im Wesentlichen ausgeführt, der Beschuldigte (B) sei i (Einzelunternehmen h"). In den Streitjahren 2012 bis 2014 habe er sich jedoch nur als Vermieter von diversen Gewerbe- und Wohnobjekten in Vorarlberg betätigt. Hierbei habe er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht erklärt, wobei die Steuererklärungen der Jahre 2012 und 2013 erklärungsgemäß veranlagt worden seien, jene des Jahres 2014 sei im Rahmen der Prüfung vor Veranlagung richtiggestellt worden. Bereits bei Vorprüfungen sei es immer wieder zu erheblichen Nachforderungen gekommen. Die Prüfungsergebnisse 1998 bis 2000 seien erst nach einem langwierigen Beschwerdeverfahren 2007 endgültig erledigt worden, wobei finanzstrafrechtlich Verjährung eingetreten sei. Der Selbstanzeige im Rahmen der Prüfung 2001 bis 2006 sei strafbefreiende Wirkung zugekommen. Im Betriebsprüfungsbericht vom 23. Dezember 2016 seien in Tz 6: "Afa Berichtigung j", Tz 7: "Berichtigung Telefonaufwand", Tz 8: "Arbeitskleidung", Tz 9: "Berichtigung Afa k", Tz 12: "Strafen nicht absetzbar" und Tz 13: "Fahrrad nicht absetzbar" finanzstrafrechtlich relevante Feststellungen getroffen worden. Die aus diesen Tz's entfallenden Mehrbeträge an

Umsatzsteuer würden € 552,15 und an Einkommensteuer € 35.956,00 betragen. Die im Rahmen der Prüfung ergangenen Abgabenbescheide seien mittlerweile in Rechtskraft erwachsen, die Abgabennachforderungen beglichen worden. Eine weitere Evaluierung des Abgabenkontos des Beschuldigten habe ergeben, dass er immer wieder verspätet und gesammelt für einen geballten Zeitraum Lohnabgaben gemeldet habe. Derartige "Nachmeldungen" von bereits fälligen Selbstberechnungsabgaben würden Selbstanzeigen im Sinne des § 29 FinStrG darstellen. Während die beiden ersten Nachmeldungen umgehend entrichtet worden seien und den Selbstanzeigen somit strafbefreiende Wirkung zugekommen sei, sei dies bei der dritten Selbstanzeige in Form der Nachmeldung der Lohnabgaben für 06-12/2015 vom 24. Mai 2016 nicht der Fall gewesen. Es sei nur eine Verrechnung mit einem vorhandenen Guthaben auf dem Abgabenkonto im Ausmaß von € 2.922,74 erfolgt, die restlichen Beträge an Lohnabgaben seien nicht binnen Monatsfrist, sondern stark verspätet am 10. Februar 2017 entrichtet worden, sodass die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige insoweit verwirkt worden sei. Der Beschuldigte habe somit wissentlich und willentlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten für die Jahre 2012 bis 2014 unrichtige Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen eingereicht und die im Spruch genannten Verkürzungen bewirkt. Darüber hinaus habe er wissentlich und willentlich im Zeitraum Juli 2015 bis Jänner 2016 die im Spruch unter lit b) bezeichneten Abgaben nicht entrichtet oder abgeführt, ohne der Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe der geschuldeten Beträge bekanntgegeben zu haben. Es könne keine Rede davon sein, dass der Beschuldigte in der einen oder anderen abgabenrechtlichen Frage einem Irrtum oder Missverständnis unterlegen sei. Die Vielzahl der auf der Hand liegenden zu Unrecht geltend gemachten Aufwendungen lasse den Senat zur Überzeugung gelangen, dass der Beschuldigte wissentlich und willentlich gehandelt habe. Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat die Unbescholtenheit, Schadensgutmachung sowie die teilweise missglückte Selbstanzeige als mildernd, die wiederholte Begehung über längere Zeiträume hinweg, sowie das Zusammentreffen mehrerer Straftaten als erschwerend.

Gegen dieses Straferkenntnis hat der Beschuldigte binnen Frist Beschwerde erhoben. Hierzu wird ausgeführt, die Feststellungen, dass er wissentlich und willentlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer absichtlich verkürzt habe nicht richtig sei. Vielmehr würde es sich bei den dargelegten Punkten um Irrtümer oder leichte Fahrlässigkeiten handeln. Erläuternd müsse er erklären, dass die Rechnungen, die auf a lauten würden in einem für die Buchhaltung vorgesehenen Vorordner von zumeist einer seiner Töchter oder der Lebensgefährtin abgelegt worden seien und er diese, da es sich um Daueraufträge handle nicht zur Überweisung in die Hand bekommen. Er habe diese Telefonkosten der Mädchen für ihre Mitarbeit als Sachzuwendung verstanden. Die meisten anderen Rechnungen bekomme er persönlich auf den Tisch, prüfe diese, vermerke das Mietobjekt und gebe diese zur Überweisung frei. Wie er bereits dem Prüfer erklärt habe, würden seine Angehörigen alle im Geschäft mitarbeiten, sonst wäre der Aufwand für ihn nicht machbar. Er kümmere sich hauptsächlich um die Vermietung,

Renovierung und Instandsetzung seiner Immobilien. Dass diese Aufwendungen nicht absetzbar seien, sei für ihn nicht nachvollziehbar oder einleuchtend gewesen und er bedauere sich dabei geirrt zu haben. Wie er es verstanden habe, hätte er anstelle der Telefonrechnungen die Mitarbeiterstunden der Kinder als Aufwand bezahlen sollen. Bezüglich Arbeitskleidung könne es sein, dass es sich ausdrücklich um Barbelege handle, die nicht durch Überweisung von ihm gesichtet worden seien. Dass praktisch keine Arbeitskleidung vom Prüfer anerkannt worden sei, habe ihn tatsächlich erstaunt, da ihm der Prüfer erklärt habe, nur Kleidungsstücke, die nicht im Alltag normal getragen würden als Arbeitskleidung anerkannt würden. Gegen das Prüfungsergebnis sei kein Einwand in vielen Punkten erhoben worden, da sie der Meinung gewesen seien, dass es sich um kleinere Beträge handle und es nach mehreren Jahren schwierig sei, diese gekauften Kleidungsstücke zu beurteilen. Auf alle Fälle sei zu keinem Zeitpunkt eine Abgabenverkürzung geplant gewesen. Hinsichtlich Abschreibung sei es ihm tatsächlich neu, dass erst zum Zeitpunkt der Vermietung ein Investitionsprojekt abgeschrieben werden könne, und nicht zum Zeitpunkt nachdem die Investition getätigt worden sei. Aus seiner früheren Tätigkeit bei der Baufirma sei bei allen getätigten Investitionen im Jahr ihres Kaufes mit der Abschreibung begonnen worden. Dass die Abschreibung bei Gebäuden mit 1,5 % sehr gering sei, sei ihm klar gewesen, dass dies allerdings erst ab Vermietung abgeschrieben werden könne entspreche nicht seinem logischen Bauingenieur Denken. Er habe sich speziell aufgrund der damaligen Vorstrafe aus der Geschäftsführung zurückgezogen, wobei der Fall damals nicht mit der Abschreibung oder mit ähnlichen Themen zu tun gehabt habe. Die angesprochenen vielen auf der Hand liegenden zu Unrecht geltend gemachten Aufwendungen seien von ihm nicht beeinsprucht worden, da er aufgrund eines gesundheitlichen Problems physisch und psychisch nicht in der Lage gewesen sei, wirtschaftlicher Eigentümer des Mietobjektes zu sein. Telefonaufwand wie erläutert. Bei den Strafen handle es sich vielfach um Anonymverfügungen und nicht ausdrücklich den Steuerpflichtigen betreffende oder sein Verhalten ausgelöste Strafen. Könne also auch von Mitarbeitern sein. Das gebrauchte gekaufte Fahrrad sei nur für die betriebliche Nutzung gekauft worden. Detto das teilweise aberkannte Elektromotorrad sei nur für betriebliche Fahrten genutzt worden. Die aus dem Kauf der k beanspruchte Vorsteuer von über € 22.000,00 sei aufgrund eines Formfehlers, kein Lieferdatum) in der Rechnung des Verkäufers nicht erstattet worden und habe lediglich aufgrund der Tatsache, dass die rechnungsausstellende Firma mittlerweile liquidiert worden sei, nicht saniert werden können. Wäre wie gemeldet die Vorsteuer gutgeschrieben worden wäre das Abgabekonto weit im Plus gewesen und hätten die offenen Lohnabgaben mit dem Konto verrechnet werden können. Diesbezüglich sei mit dem Finanzamt Kontakt aufgenommen und gebeten worden, den Steuerbescheid 2014 abzuwarten da mit einer Gutschrift der bezahlten Umsatzsteuer gerechnet worden sei. Zusammenfassend werde nochmals betont, dass zu keinem Zeitpunkt wissentlich oder willentlich eine absichtliche Abgabenverkürzung versucht worden sei, im Gegenteil sehr genau alle Einnahmen verzeichnet und sicherlich etwas blauäugig die Komplexität der Vermietung unterschätzt und deshalb nun auch ein fixer Steuerberater für kommende

Abgabenerklärungen zugezogen worden sei. Aus obigen Gründen werde beantragt, das angefochtene Erkenntnis entsprechend seinen Erläuterungen zu revidieren. Durch die durch einen scheinbar nicht behebbaren Formfehler nicht anerkannte Vorsteuergutschrift von über € 22.000,00 sei die finanzielle Belastung der Möglichkeiten bereits sehr strapaziert. Es werde deshalb gebeten, die Strafe aufzuheben, in eventu wesentlich zu reduzieren, in eventu bedingt auszusetzen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Beschuldigte ist i (Einzelunternehmen h"). In den Streitjahren 2012 bis 2014 betätigte sich der Beschuldigte jedoch nur als Vermieter von diversen Gewerbe- und Wohnprojekten in i. bei l.

Für 2012 bis 2014 wurden folgende Umsätze und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt:

2012: Umsatz € 180.235,88, Einkünfte V+V: € 15.776,71; 2013: U € 244.215,72, E € 18.422,35; 2014: U € 234.174,28, E € 13.247,73. Die Steuererklärungen der Jahre 2012 und 2013 wurden erklärungsgemäß veranlagt, jene des Jahres 2014 wurden im Rahmen der Betriebsprüfung richtiggestellt, sodass die diesbezüglichen Verkürzungen für 2014 im Versuchsstadium geblieben sind. Bereits in den Vorprüfungen (1993-1995, 1998-2000, 2001-2006) ist es immer wieder zu erheblichen Nachforderungen gekommen. Die gerichtliche Verurteilung nach dem Finanzstrafgesetz (m) aus dem Jahr 2000 ist getilgt. Die Prüfungsergebnisse 1998-2000 wurden erst nach einem langwierigen Berufungsverfahren im Jahr 2007 endgültig erledigt, wobei finanzstrafrechtlich Verjährung eingetreten war. Der Selbstanzeige im Rahmen der Prüfung 2001 - 2006 kam strafbefreiende Wirkung zu. Im Juni 2016 wurde hinsichtlich des Jahres 2004, wegen Ungereimtheiten mit einem Umsatzsteuerguthaben, eine Außenprüfung angesetzt, wobei im September 2016 hinsichtlich der Jahre 2012-2013 eine Ausdehnung des Prüfungszeitraumes erfolgte.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 23.12.2016 wurden folgende finanzstrafrechtlich relevante Feststellungen getroffen:

Textziffer 6, Einkünftezurechnung j: *"Bei der erklärten Vermietung des Mehrfamilienhauses "n handelt es sich um eine Liegenschaft, deren Eigentümerin die Lebensgefährtin von Herrn a, o. o, ist. Der Mietvertrag wurde von Herrn D l y abgeschlossen, die Mieteinnahmen fließen auf sein Konto. Die Ausgaben im Zusammenhang mit der Vermietung werden von ihm getragen. Werbungskosten für eine Absetzung für Abnutzung sind nicht möglich, da der Wertverzehr des Gebäudes nicht den Vermieter, sondern den zivilrechtlichen Eigentümer trifft. Herr y ist nicht als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen. Einkünfte + 2012: € 4.050,00; 2013: € 4.050,00; 2014: € 4.050,00."*

Hierzu erklärte der Bf. bzw. seine Vertretung, er habe sich als Eigentümer des Mehrfamilienhauses gefühlt, er habe das bezahlt, er habe eine Lebensgemeinschaft mit Frau o geführt, damit Frau o Eigentum habe, habe er die Kredite zurückgezahlt. Er habe sich als der wirtschaftliche Eigentümer gefühlt, er sei überzeugt davon gewesen, dass das seine steuerliche Vorgangsweise richtig sei. Der Beschuldigte sei sich sicher gewesen, dass er alles richtig gemacht habe, habe dann allem bei der Betriebsprüfung zugestimmt, sei fachlich nicht in der Lage gewesen, dem entgegen zu treten. Er habe das Gebäude in j gekauft und errichtet. Gekauft sei es auf den Namen seiner Frau worden, weil diese aus j komme. Im Falle seines Todes hätte sie keinen Anspruch darauf gehabt, wenn das Haus ihm gehören würde. Sie seien seit über 20 Jahren zusammen, aus diesem Grunde sei das Haus auf ihren Namen gekauft worden. Der Beschuldigte könne das Haus auch verkaufen, wenn er das wolle. Für den Beschuldigten sei er der wirtschaftliche Eigentümer des Hauses, weil er alles bezahlt, renoviert etc. habe. Der Beschuldigte habe die Liegenschaft de facto eigenständig bewirtschaftet, deswegen habe er sich als Eigentümer gefühlt. Der Betriebsprüfer habe gesagt, er gehe vom Grundbuch aus, es sei im Grundbuch nichts angemerkt.

Das BFG stellt hierzu fest, dass ein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum dann angenommen wird, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse des Eigentums (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung) ausüben kann und auch den zivilrechtlichen Eigentümer auf die Zeit der möglichen Nutzung von der Einwirkung ausschließen kann (VwGH 18.12.1997, 96/15/0151, ÖStZB 1998, 559). Für die Begründung von wirtschaftlichem Eigentum an Grund und Boden ist insbesondere maßgeblich, wer die Chance von Wertsteigerungen bzw. von Wertminderungen trägt (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123, ÖStZB 2008).

Bei dem *Mehrfamilienhauses "n* handelt es sich eindeutig um eine Schenkung des Bf. an seine Lebensgefährtin zu ihrer finanziellen Absicherung, irgendwelche Veräußerungs- oder Belastungsverbote zugunsten des Bf. bestehen nicht, daran ändert auch nichts, dass der Beschuldigte als Fruchtniesser den Fruchtgenuss, somit die Mieteinnahmen, auf sein Konto vereinnahmt, wobei der Fruchtgenuss nicht einmal schriftlich festgehalten wurde. Der Beschuldigte kann auch entgegen seinem Vorbringen das Haus nicht gegen den Willen seiner Lebensgefährtin verkaufen oder belasten, da sie als Alleineigentümerin im Grundbuch aufscheint. Somit hat der Betriebsprüfer zu Recht festgestellt, dass Werbungskosten für eine Absetzung für Abnutzung nicht möglich sind, da der Wertverzehr des Gebäudes nicht den Vermieter, sondern den zivilrechtlichen Eigentümer, somit seine Lebensgefährtin, trifft. Wirtschaftliches Eigentum des Beschuldigten liegt somit nicht vor. Die Geltendmachung der Afa durch den Beschuldigten erfolgte somit zu Unrecht.

Textziffer 7: Berichtigung Telefonaufwand: *"Die geltend gemachten Telefonrechnungen von der Firma Telering sind im Prüfungszeitraum den Töchtern p (jeweils ein Masta Max Anschluss) zuzurechnen. Der Telefonaufwand und die abgezogenen Vorsteuern sind wie*

folgt zu berichtigen: -Vorsteuern 2012: -72,65, 2013: -70,80, 2014: -140,91; + Einkünfte: 2012: +363,23, 2013: +353,98, 2014: +704,57."

Hierzu erklärte der Beschuldigte bzw. seine Vertretung, dass die Kinder im Büro Belege sortieren, im Vorordner nach Daten ablegen würden. Ansonsten würden sie Arbeiten wie Rasenmähen machen. Die Kinder würden immer mitarbeiten, sei es den Rasen mähen, sei es im Büro. Sie sollten auch etwas davon haben, dass sie mitarbeiten. Dies sei ein gerechter Ausgleich dafür, anstatt die Leistung durch andere erbringen zu lassen, dann wäre das wesentlich zeitaufwändiger gewesen. Die Töchter seien damals zwischen 9 Jahren gewesen, sie hätten € 40,00 im Monat erhalten. Die Kinder sollten sehen, dass sie etwas dafür tun müssen um etwas zu kriegen, eine gewisse Leistung sollte einen gewissen Komfort nach sich ziehen, so wie beim Beschuldigten in seiner Jugend. Für ihn sei alles was er im Zusammenhang mit der Vermietung aufwende eine Betriebsausgabe.

Das BFG stellt hierzu fest:

Gemäß § 137 Abs 2 erster Halbsatz ABGB haben Eltern und Kinder einander beizustehen. Diese wechselseitige *Beistandspflicht* erlischt nicht mit der Volljährigkeit des Kindes, sondern gilt auch für das eigenberechtigte Kind (8 Ob 41/87; SZ 62/116; RIS-Justiz RS0009634). Eltern können gemäß § 137 Abs 2 ABGB von ihren Kindern unentgeltlich angemessene Dienste verlangen (Schwimann in Schwimann², § 137 ABGB Rz 4). Die *Beistandspflicht* ist eine Rechtspflicht, die unmittelbare Sanktionen nur im Unterhaltsrecht (§ 143 Abs 1 ABGB) und Pflichtteilsrecht (§ 768 Z 2, § 769 ABGB) hat, sonst aber *lex imperfecta* ist (Stabentheimer in Rummel³, § 137 ABGB Rz 4; Schwimann aaO § 137 ABGB Rz 4) ist. Aus der Vorschrift des § 137 Abs 2 ABGB kann abgeleitet werden, dass mehrere Kinder gleichermaßen von der *Beistandspflicht* betroffen sind.

Eltern können nach herrschender Lehre und Rechtsprechung daher gemäß § 137 Abs 2 von ihren Kindern unentgeltlich angemessene Dienste verlangen. Die Beistandsleistung kann jedoch nicht eingeklagt werden, genauso wenig kann Schadenersatz wegen Nichterfüllung verlangt werden. Grundsätzlich wird von einer dem Alter des Kindes angemessenen Rechtspflicht ausgegangen.

Arbeitsleistungen im Verhältnis zwischen Eltern und Kindern sowie Adoptivkindern werden im Zweifel auf Grund *familiärer Beistandspflichten* erbracht, im Verhältnis zwischen anderen Verwandten, zB Geschwistern (OGH 05.10.1965, 4 Ob 102/65), aber nicht mehr (vgl OGH 27.04.1988, 9 ObA 87/88, ARD 4018/15/88).

Das BFG stellt hierzu fest, dass es sich nach überzeugter Ansicht des BFG bei der Übernahme der Handykosten für die Töchter nicht um ein Entgelt für gelegentliches Rasenmähen oder Belegsortieren gehandelt hat, sondern diese Arbeiten, für welche überdies keinerlei Aufzeichnungen vorliegen und auch irgendwelche Arbeitsverhältnisse nicht nach außen hinreichend dokumentiert wurden, im Rahmen der familiären Beistandspflicht erfolgt sind. Hier darf auch nicht übersehen werden, dass die Töchter r

(Jahrgang t) und s (Jahrgang u) in den Streitjahren erst zwischen v Jahren alt gewesen sind.

Die Geltendmachung der Handykosten durch den Beschuldigten erfolgte somit zu Unrecht.

Textziffer 8: Arbeitskleidung: *"Nicht jede Kleidung kann im Rahmen von Werbungskosten abgesetzt werden, es muss sich schon um typische Berufskleidung oder um Arbeitsschutzkleidung handeln. Erst dann kann der finanzielle Aufwand für Arbeitskleidung abgesetzt werden. Kleidung, welche man normalerweise auch privat tragen kann, darf man hingegen nicht abschreiben. Ist es im Beruf erforderlich, zB Anzüge zu tragen (zB Banken, Versicherungen), ist keine Anerkennung der Werbungskosten möglich. Dies gilt auch dann, wenn eine solche Kleidung vom Arbeitgeber vorgeschrieben wird und diese auch nur während der Arbeitszeit getragen wird. Man könnte Anzug oder Kostüm ja auch privat verwenden. Selbiges gilt auch für normale Hosen, Röcke, Blusen, Hemden, Socken, Unterwäsche etc.. Die Aufwendungen und die abgezogenen Vorsteuern sind wie folgt zu berichtigen: Vorsteuern 2013: -65,37, 2014: -202,42; Einkünfte 2013: +392,20, 2014: +2.064,94."*

Der Beschuldigte bringt hierzu vor, dass er eben gemeint habe, alles was er an Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Vermietertätigkeit habe, alle was man beim Arbeiten braucht, sei abzugsfähig. Die Outdoorkleidung sei beim Rasenmähen, beim Müllentsorgen etc. verwendet worden, er ziehe das privat eher nicht an. Der Prüfer habe ihm erklärt, dass das so nicht gehe, dass nur etwa solche Dinge wie Schuhe mit Stahlschutzkappen, welche tatsächlich im Normalfall eine ausschließliche berufliche Verwendung implizieren, steuerlich als solche anerkannt werden könnten. Für den Bf. habe es nach dem Hausverstand einfach Einnahmen und Ausgaben gegeben, was er für den Job brauche könne er abschreiben, wenn das Steuerrecht gegen den Hausverstand gehe, dann habe er keine Ahnung. Er habe schon einmal ein Finanzstrafverfahren gehabt, da sei es aber um etwas ganz anderes gegangen, das sei damals schon gegen den Hausverstand gegangen, damals sei es aber viel komplexer als diesmal gewesen.

Das BFG stellt fest:

Es haben sich in jahrelanger Praxis und Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und den dazu begleitenden Meinungskundgebungen in der Literatur die Begriffe der als Werbungskosten absetzbaren "typischen Berufskleidung" im Gegensatz zur nicht abzugsfähigen "bürgerlichen Kleidung" herausgebildet (*Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, Wien 1993, Tz. 68 zu § 16, Stichwort Berufskleidung; Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz. 5 zu § 16 Abs. 1 Z. 7 EStG 1988, Stichwort "Berufskleidung"; Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Wien 1999, Tz. 220 zu § 16, Stichwort "Kleidung" und die jeweils dort. zit. Rechtsprechung*).

Diese Abgrenzung basiert auf dem Spannungsverhältnis zwischen dem Werbungskostenbegriff des § 16 EStG 1988 und der Gesetzesstelle des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988, wonach bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden dürfen.

Aus der zuletzt zitierten Norm des § 20 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof für Aufwendungen, die grundsätzlich der Lebensführung zuzuschreiben sind, das sog. "Aufteilungsverbot" abgeleitet, wonach dann, wenn sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, der gesamte Betrag nicht abzugsfähig ist (siehe Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 9 zu § 20, und die dort zit. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, zB VwGH 17.1.1978, 2470/77).

Dieses Aufteilungsverbot basiert auf dem Gedanken, dass im Interesse der Steuergerechtigkeit vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, während andere Steuerpflichtige, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (siehe Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 10 zu § 20).

Wendet man nun dieses auch in Lehre und Praxis unumstrittene Aufteilungsverbot (siehe Doralt, a.a.O., Tz 22 zu § 20) im Bereich der hier strittigen *Absetzbarkeit von Aufwendungen für die Anschaffung von Kleidungsstücken/Schuhen* an, so bedeutet dies, dass als Arbeitsmittel in vollem Umfang nur die oben erwähnte Gruppe der "typischen Berufskleidung" steuerlich absetzbar ist, während "bürgerliche *Kleidung*" nie als Arbeitsmittel im Sinne von steuerlich absetzbaren Werbungskosten betrachtet werden kann.

Als "bürgerliche *Kleidung*" haben jene *Kleidungsstücke* zu gelten, die nach ihrer Art üblicherweise auch außerhalb der Arbeitszeit getragen werden (siehe Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 68 zu § 16, Stichwort "Berufskleidung").

Wie restriktiv das Höchstgericht den Werbungskostencharakter von (bürgerlicher) *Kleidung* einschränkt kommt beispielsweise im Erkenntnis vom 24. April 1997, 93/15/0069 zum Ausdruck, wo Aufwendungen einer Richterin für weiße Blusen, ein schwarzes Kostüm, einen schwarzen Rock und schwarze Schuhe strittig waren. Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu folgendes ausgesprochen:

"Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29. Juni 1995, 93/15/0104, mwA, ausgeführt hat, führen Aufwendungen für Arbeitskleidung, soweit es sich nicht um typische Berufskleidung, sondern um sogenannte bürgerliche Kleidung handelt, die von Arbeitnehmern überdies privat benützt werden kann, selbst dann nicht zu Werbungskosten, wenn diese Kleidung ausschließlich bei der Berufsausübung getragen

wird. Dies gilt auch für solche Fälle, in denen Aufwendungen auf Grund gesetzlicher Kleidungs Vorschriften, zB für Richter nach § 1 Abs. 5 der auf § 70 Abs. 5 RDG beruhenden Verordnung vom 9. Mai 1962 über die Beschaffenheit, das Tragen und die Tragdauer des Amtskleides der Richter, BGBl. Nr. 133/1963, erwachsen. Lediglich Aufwendungen für Berufskleidung mit allgemein erkennbarem, eine private Nutzung praktisch ausschließendem Uniformcharakter können als Werbungskosten anerkannt werden.

Diese eindeutige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist auch in der Literatur unumstritten (siehe zB Quantschnigg/Schuch, a.a.O. Tz 68 zu § 16, Stichwort "Arbeitskleidung"; Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz 5 zu § 20, Stichwort "Arbeits(Berufs)kleidung"; Doralt, a.a.O., Tz 220 zu § 16, Stichwort "Kleidung", wo unter Hinweis auf die Erkenntnisse des VwGH vom 29.6.1995, 93/15/0104, vom 17.9.1996, 92/14/0145, und auf das bereits zitierte Erkenntnis vom 24.4.1997, 93/15/0069, nochmals dezidiert darauf hingewiesen wird, dass weiße Hemden und schwarze Krawatte bei einem Richter nicht abzugsfähig wären).

Aufwendungen für bürgerliche *Kleidung* sind nur dann abzugsfähig, wenn eine private Nutzung nachweislich ausgeschlossen ist (VwGH 26.11.1997, 95/13/0061). Dies wäre etwa dann der Fall, wenn auf Grund der Art der *Kleidung* oder einer Aufschrift die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Tätigkeit oder einem bestimmten Unternehmen erkennbar wäre (Quantschnigg/Schuch, a.a.O.).

Bei den im gegenständlichen Fall die als "Arbeitskleidung" (Kleidung und Schuhe von Hofer, Tschibo, Hervis, Tako, Kleiderbauer etc.) geltend gemachten Kosten und Vorsteuern zählen zum Kreis der bürgerlichen bzw. sportlichen Kleidung wie etwa Outdoorjacken. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass laut Erklärung des Bf. Arbeitshosen und Arbeitsschuhe dabei waren, da auch hier eine private, also nichtbetriebliche, Benutzung nicht ausgeschlossen werden kann. An dieser Betrachtungsweise ändert auch eine berufliche Nutzung der Kleidung nichts.

Es handelt sich somit aufgrund des Aufteilungsverbotes um Aufwendungen der privaten Lebensführung, deren Geltendmachung durch den Beschuldigten zu Unrecht erfolgte.

Textziffer 9: Afa w: *"Das Objekt w in x lt. Kaufvertrag und Rechnung mit einem AW von € 700.000,00 hat noch keine Benützungsbewilligung. Die Vermietung hat angefangen im Mai 2016 (eine Wohnung). Herr y arbeitete 2016 selbst an der Fertigstellung des Gebäudes mit. Die Afa kann erst im Jahr der Nutzung des Gebäudes 2016 geltend gemacht werden. + Überschuss: 2012: € 12.000,00, 2013: € 12.488,24, 2014: € 25.311,44."*

Der Beschuldigte bringt vor, er habe 2012 den Rohbau um € 700.000,00 gekauft, er habe das Gebäude gleich zur Vermietung freigeben wollen. Es sei aber damals nicht möglich gewesen, den Rohbau fertig zu stellen. Zuerst habe der Masseverwalter den Kauf anerkannt, dann gemeint, vielleicht das Ganze rückgängig zu machen. Das Gebäude

sei dann 2 1/2 Jahre leer gestanden, vergammelt, es sei nicht einmal ein Dach auf dem Gebäude gewesen. Der Masseverwalter habe den Wert des Gebäudes nur noch mit € 400.000,00 beziffert, da habe der Beschuldigte gedacht, dass er zumindest den bereits bezahlten Betrag abschreiben könne. Der Verteidiger bringt hierzu ergänzend vor, es habe ein Wertverzehr bereits vor Inbetriebnahme stattgefunden, in Wahrheit handelte es sich um eine außergewöhnliche technische Abschreibung, es habe ein großer Wertverlust stattgefunden. Der Beschuldigte habe eine lineare Afa mit 1,5% betreffend die Wertminderung gemacht, er kenne sich auf dem Bau aus. Er habe eine Selbstanzeige gemacht, weil der Prüfer gesagt habe, dass ihm die Afa nicht zustehe, bevor er vermiete, damit er keine Strafe dafür bekomme. Wenn er sich erkundigt hätte, wäre er vermutlich besser ausgestiegen. Für ihn sei klar gewesen, dass es so funktioniert, wenn er gewusst hätte, dass es solche Probleme gibt, hätte er sich einen Steuerberater genommen. Das Halbwissen sei das Problem. Sobald es in die Tiefe gehe, stelle man sich die Fragen nicht mehr. Einnahmen seien zu diesem Zeitpunkt nicht möglich gewesen.

Das BFG stellt hierzu fest:

Der Bf. machte *für das Gebäude eine Afa* geltend. Bei Einkünften aus *Vermietung und Verpachtung* ist gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 die *Absetzung für Abnutzung* und Substanzverringerung (*Afa*) als Werbungskosten abzuziehen. § 7 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt: Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf *einen* Zeitraum von mehr als *einem* Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind die *Anschaffungs-* oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (*Absetzung für Abnutzung*). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung. Die *Afa* beginnt somit grundsätzlich ab dem Zeitpunkt der *Inbetriebnahme* (Nutzung) des Wirtschaftsgutes. Für ein zwar angeschafftes jedoch noch nicht in Nutzung gezogenes Wirtschaftsgut steht somit grundsätzlich noch keine *Afa* zu (vgl. Jakom EStG, 2013, § 7 Rz 71 unter Hinweis auf die Rechtsprechung). Das Gebäude hat sich damals unbestittenermaßen erst im Rohbau befunden, hat noch nicht einmal ein Dach gehabt, weshalb eine Verwendung/ Inbetriebnahme ausgeschlossen war. Auch hat noch kein Wertverzehr stattgefunden, da es ja noch nicht endgültig errichtet war, sondern erst fertiggestellt werden musste. Der Lauf der Abschreibung kann jedenfalls nicht vor dem Abschluss der Herstellung beginnen.

Zu der von der steuerlichen Vertretung vorgebrachten *außergewöhnlichen technischen Abnutzung* merkt das BFG an:

Eine *außergewöhnliche technische Abnutzung* liegt vor, wenn gegenüber der gewöhnlichen Abnutzung ein erhöhter Substanzverlust eingetreten ist, z. B. durch Beschädigung, Brand, Bruch, aber auch übermäßige Nutzung oder Beschädigung eines vermieteten Wirtschaftsgutes durch den Mieter oder infolge mangelhafter Instandhaltung. Eine Afa wegen unterlassener Instandhaltung ist dann gerechtfertigt, wenn sich infolge der unterlassenen Instandhaltung die Nutzungsdauer verkürzt hat (E 12.5.1981, 3204/80, 1982, 167). Wurde das Wirtschaftsgut beschädigt und deshalb eine außergewöhnliche Afa

geltend gemacht, dann ist die spätere Wiederherstellung zu aktivieren (vgl. E 20.1.1953, 906/52, 1953, 36, zu einem kriegsbeschädigten Gebäude; ebenso BHF, BStBl 1963 III 185, zur Beseitigung von Katastrophenschäden).

Die außergewöhnliche Abnutzung muss von Dauer sein und kann nur in dem Jahr geltend gemacht werden, in dem der Wertverlust eingetreten ist. Ist daher bereits im Schadensjahr geplant, den Schaden zu beheben, dann ist der Schaden nicht auf Dauer; daher kommt eine Afa nicht in Betracht. Wird erst im Folgejahr entschieden, dass der Schaden nicht behoben werden soll, ist die Afa in diesem Jahr durchzuführen (Doralt, EStG ¹², Kommentar, Tz. 56/57/58 zu § 8 EStG 1988, und die dort zitierte Judikatur).

Dass beim gegenständlichen Sachverhalt - das Gebäude war noch nicht einmal fertig errichtet - kein Anwendungsfall einer außergewöhnlichen technischen Abnutzung vorliegt steht fest. Zudem hat der Beschuldigte auch keine außergewöhnliche technische Abnutzung geltend gemacht.

Die Geltendmachung der Afa durch den Beschuldigten erfolgte somit zu Unrecht.

Textziffer 12, Geldstrafen: *"Strafen, die durch das eigene Verhalten des Steuerpflichtigen ausgelöst werden, sind grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung und somit steuerlich nicht abzugsfähig. + Überschuss: 2012: € 355,00, 2013: € 340,00, 2014: € 543,00."*

Der Bf. brachte hierzu vor, er, seine Frau oder ein Mitarbeiter seien zum Mietobjekt gefahren und die dabei angefallenen Verkehrsstrafen seien ein Aufwand im Zusammenhang mit der Vermietung gewesen, weshalb Betriebsausgaben vorgelegen seien. Der Steuerberater merkt hierzu ergänzend an, dass dieses Strafen vor 2011 absetzbar gewesen seien.

Das BFG stellt hierzu fest:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 5 lit b) EStG 1988, "Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben", dürfen bei den einzelnen Einkünften Strafen und Geldbußen, die von den Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden, nicht abgezogen werden.

Mit dem AbgÄG 2011 wurde das bisherige Abzugsverbot zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen auf sämtliche Strafen und Geldbußen erweitert. Es gilt für alle Aufwendungen/Ausgaben, die nach dem 1.8.2011 entstanden sind und umfasst alle Strafen und Geldbußen, die von nationalen Gerichten oder Verwaltungsbehörden bzw. von Organen der EU verhängt werden. Es kommt also weder darauf an, von welcher Institution die Strafe verhängt wurde, noch welcher Verschuldensgrad der Strafe zugrunde liegt.

Die Geltendmachung der Verkehrsstrafen erfolgte somit zu Unrecht.

Textziffer 13, Fahrrad (Mountainbike): "Das am 17.5.2014 gekaufte Fahrrad LTD Race weiß/blau Cube und als Aufwand brutto € 550 gebucht ist zu berichtigen, da die Anschaffung und die Nutzung nicht betrieblich erfolgte. Einkünfte 2014: +550,00.

Der Beschuldigte bringt hierzu vor, dass das Mountainbike ausschließlich betrieblich genutzt worden sei, es sei ein günstig gekaufte Gebrauchtfahrrad, Mitarbeiter ohne Führerschein seien damit gefahren. Er und die Kinder hätten selbst Fahrräder. Das Mountainbike sei kein Fahrrad, das zum Spaß verwendet werde.

Das BFG stellt hierzu fest:

Gemäß § 13 Abs. 1 EStG 1988, "Geringwertige Wirtschaftsgüter", können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Anlagegütern als Betriebsausgaben angesetzt werden, wenn diese Kosten für das einzelne Anlagegut 400 Euro nicht übersteigen. Da die Anschaffungskosten des Mountainbikes € 550,00 betragen haben, war die steuerliche Vorgangsweise des Bf., nämlich die sofortige Abschreibung des Gesamtbetrages steuerlich jedenfalls unrichtig. Ganz abgesehen davon geht das BFG der allgemeinen Lebenserfahrung nach davon aus, dass, wenn überhaupt, keine ausschließliche betriebliche Nutzung des Mountainbikes vorgelegen ist, da ein solches Fahrrad sich ganz allgemein für Outdoorsport eignet, und ja wie der Beschuldigte selbst angegeben hat, sich beim ihm der Garage befand.

Die Abschreibung des Mountainbikes erfolgte somit zu Unrecht.

Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsmäßig erfolgen. Gemäß Abs. 2 leg. cit. dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen und für die Festsetzung der Abgaben bilden.

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

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

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

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

Die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wird somit durch Unterlassung der Bekanntgabe maßgeblicher Umstände wie durch unrichtige oder unvollständige Bekanntgabe verletzt.

Absichtlich handelt gemäß § 5 Abs. 2 Strafgesetzbuch (StGB) ein Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

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

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

Vorsätzlich handelt somit wer einen Sachverhalt verwirklicht, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung, dh. *im* Falle des § 33 Abs. 1 FinStrG sowohl die abgabenrechtliche Verletzung als auch (dem Grunde nach) die eingetretene Abgabenverkürzung, ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet (vgl. § 8 Abs. 1 FinStrG). Für einen solcherart als bedingt einzustufenden Vorsatz reicht es aus, wenn der Täter die Verwirklichung des unrechtmäßigen Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem (verpönten) Erfolgseintritt rechnet, dies jedoch für nahe liegend ansieht und den Erfolg hinzunehmen gewillt ist. Solchermaßen reicht auch bewusste Gleichgültigkeit für einen bedingten Vorsatz aus.

Das in aller Regel auf einen nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang zurückzuführende vorsätzliche Handeln erschließt sich aus dem in der Außenwelt in Erscheinung tretenden Täterverhalten und erweisen sich diesbezügliche behördliche Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung (vgl. zB VwGH 2000/14/0135).

Der für den Tatbestand der Abgabenhinterziehung erforderliche Verkürzungsvorsatz muss sich nicht auf die konkrete Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages erstrecken. (*Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, § 33 FinStrG Rz 27 mit Verweis auf hg. Rspr.)

Gemäß § 8 Abs. 2 handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außer acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt 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 verwirklicht, ihn aber nicht herbeiführen will.

Ob ein Beschuldigter derartige ihm zum Vorwurf gemachten Finanzvergehen auch tatsächlich begangen hat, ist an Hand der ermittelten Akten- und Beweislage zu beurteilen. Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG haben dabei die Finanzstraßenbehörden - und gemäß § 157 FinStrG auch das Bundesfinanzgericht - unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht; bestehen Zweifel, so darf die Sache nicht zum Nachteil des Beschuldigten angenommen werden. Dabei ist der Nachweis nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite zu führen.

Der steuerliche Vertreter des Beschuldigten bemerkte in der mündlichen Verhandlung abschließend, dass aus der Verhandlung bzw. dem Vorbringen des Beschuldigten und seiner Vertretung klar hervorgegangen sei, dass der Beschuldigte in nicht vertretener Situation davon ausgegangen sei, dass er richtig handeln würde. Ein Wissen und Wollen betreffend eine Abgabenhinterziehung sei nicht zu sehen, ganz im Gegenteil. Der Beschuldigte habe sich schlicht und einfach gewisse Fragen nicht gestellt, es habe sich um ganz schwierige Themen gehandelt. Im Zuge der Betriebsprüfung habe er sich belehren lassen.

Der Beschuldigte führte betreffend seines steuerlichen Wissens aus, er habe gedacht, es reiche die allgemeine Lebenserfahrung aus, er habe gedacht, er wisse die wichtigen Sachen. Er sei früher in einer Baufirma gewesen, er sei da auch mit dem Lohnbuchhalter zusammengesessen, habe da verschiedene Dinge gesehen, wie Ausgaben, Einnahmen und Abschreibungen. Er habe das mit der Abschreibung von Gebäuden und der Aktivierung nicht gewusst.

Der Sachverhalt ist dem Grunde nach unbestritten, jedoch nicht dessen rechtliche Würdigung. Die im Rahmen der Prüfung ergangenen Abgabenbescheide sind mittlerweile in Rechtskraft erwachsen, die Abgabennachforderungen beglichen worden.

Der Senat stellt wie o.a. nach sorgfältiger eigenständiger Prüfung des objektiven Sachverhaltes fest, dass die vorgeworfenen abgabenrechtlichen Malversationen unzweifelhaft vorliegen und dadurch die im angefochtenen Spruchsenatserkenntnis festgestellten Abgabenverkürzungen bewirkt wurden.

Zur subjektiven Tatseite:

Der Beschuldigte hat für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume die Steuererklärungen selbst gemacht. Dabei hat er sich ganz offensichtlich nicht weiter um die gesetzlichen Regelungen gekümmert bzw. sich diesbezüglich etwa beim Finanzamt oder bei einem Steuerberater klug gemacht, sondern ist nach freiem eigenem Gutdünken bzw.

"nach seiner allgemeinen Lebenserfahrung" vom Grundsatz ausgegangen, wo seiner Ansicht nach ein Aufwand im Zusammenhang mit der Vermietung besteht, ist dieser steuerlich geltend zu machen. Die verfahrensgegenständlichen Steuererklärungen hat er somit ohne die für die Anfertigung einer gesetzeskonformen Steuererklärung notwendigen steuerlichen Kenntnisse - was ihm auch bewusst gewesen sein muss - gemacht.

Damit ist aber auch das Vorliegen eines zumindest bedingten Vorsatzes bereits erwiesen. Gerade eine solche Vorgangsweise bei Errichten einer Steuererklärung impliziert unweigerlich, dass der Täter die Verwirklichung einer Abgabenverkürzung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet, dazu muss er nicht einmal mit Bestimmtheit mit deren Eintritt gerechnet haben. Es ist für das BFG denkunmöglich, dass ein vernunftbegabter und gebildeter Mensch wie der Beschuldigte, er besitzt sogar einen Abschluss als z, davon ausgeht, dass solch komplexe Materien wie das Steuerrecht einfach seiner "allgemeinen Lebenserfahrung" folgen und musste er demzufolge damit rechnen, dass diese Erklärungen nicht gesetzeskonform bzw. unrichtig sind und entsprechende den Abgabengläubiger treffende negative Konsequenzen in Form von Abgabenverkürzungen haben. Er hat dies jedoch in Kauf genommen. Es wäre in diesem Zusammenhang wohl auf der Hand liegend gewesen, dass der Beschuldigte aufgrund der bereits erwähnten vorangegangenen großen Probleme mit der Finanz mit größter Sorgfalt unter Einbeziehung eines Steuerfachmannes hinsichtlich der Erledigung seiner steuerlichen Agenden vorgegangen wäre, oder sich selbst eben entsprechend schulen hätte lassen. Dies hat er jedoch unterlassen.

Einzig bei der Geltendmachung der **Geldstrafen** billigt das BFG dem Beschuldigten im Zweifel ein im gegebenen Fall nicht pönalisiertes fahrlässiges Verhalten zu, da Geldstrafen bis zur o.a. Gesetzesänderung bei ursächlichem Zusammenhang mit der Einkunftsquelle ausnahmsweise dann abgesetzt werden konnten, wenn sie vom Nachweis eines Verschuldens unabhängig sind oder nur auf geringes Verschulden zurückzuführen sind. Hier hat es sich allenfalls um eine vertretbare Rechtsansicht des Beschuldigten gehandelt, im Unwissen ob der relativ neuen Gesetzesänderung.

Zu den Lohnabgaben:

Eine weitere Evaluierung des Abgabenkontos des Beschuldigten hat ergeben, dass er immer wieder verspätet und gesammelt für einen geballten Zeitraum Lohnabgaben nachgemeldet hat. So meldete er am 19.1.2015 für die Zeiträume 04-12/2014 Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge, Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag) im Ausmaß von € 4.620,70 nach. Am 22.6.2016 meldete er Lohnabgaben für den Zeitraum 01-05/2015 im Ausmaß von € 2.493,44 nach. Am 24.5.2016 meldete der Beschuldigte neuerlich für den Zeitraum 06-12/2015 Beträge an Lohnsteuer in Höhe von € 6.419,97, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 3.341,25 und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 319,28 nach.

Derartige Nachmeldungen von bereits fälligen Selbstberechnungsabgaben stellen Selbstanzeigen im Sinne des § 29 FinStrG dar. Strafbefreiende Wirkung kommt einer solchen Selbstanzeige nur zu, wenn die Selbstberechnungsabgaben binnen einer Frist von einem Monat ab Erstattung der Selbstanzeige mit schuldbefreiender Wirkung auch entrichtet werden. Während die beiden ersten Nachmeldungen umgehend entrichtet wurden und den beiden Selbstanzeigen hiedurch strafbefreiende Wirkung zukam, war dies bei der dritten Selbstanzeige in Form der Nachmeldung der Lohnabgaben für 06-12/2015 vom 24.5.2016 nicht der Fall. Es erfolgte nur eine Verrechnung mit einem vorhandenen Guthaben auf dem Abgabenkonto im Ausmaß von € 2.922,74, die restlichen Beträge an Lohnabgaben wurden nicht binnen Monatsfrist, sondern erst viel später per 10.2.2017, entrichtet, sodass die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige insoweit verwirkt wurde. Der Verteidiger des Beschuldigten hat hierzu in der mündlichen Verhandlung vorgebracht, dieser sei der Überzeugung gewesen, die Lohnabgaben termingerecht entrichtet zu haben. Er habe sich dann einen steuerlichen Berater gesucht. Er sei durch die Betriebsprüfung und durch die nicht gezahlte Vorsteuer genug gestraft.

Am Anfang der Vermietung habe er nur 2 geringfügig beschäftigte Mitarbeiter gehabt. Er habe gedacht, man müsse die Lohnabgaben gesammelt, verpflichtend für ein Jahr, melden. Niemand habe gesagt, dass man das monatlich melden müsse. Er habe auch immer gedacht, dass er eine Steuergutschrift in Höhe von € 22.000,00 bekomme. Man habe das immer zahlen wollen und auch gezahlt. Die Lebensgefährtin habe monatlich die Meldung gemacht, diese dann ihm zum abzeichnengeschickt, er habe sie dann unterschrieben. Da sei der Fehler ganz klar bei dem Beschuldigten und ihr gelegen. Es habe allerdings auch keine Rückmeldung des Finanzamtes hinsichtlich der Sammelmeldungen gegeben.

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. In gleicher Weise sind die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß § 43 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 und die Zuschläge zu diesen gemäß § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998 iVm. § 43 Abs. 1 FLAG zu entrichten.

Welche Bemessungsgrundlagen dafür gegeben waren, hat der Arbeitgeber in einem von ihm für jeden Arbeitnehmer gemäß § 76 EStG 1988 zu führenden Lohnkonto zu verzeichnen.

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, beispielsweise die erwähnten Lohnabgaben, nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe

des geschuldeten Betrages bekanntgegeben wird; im Übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar.

Einzigste Tatbestandsvoraussetzung des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG ist die vom Eventualvorsatz umfasste Nichtentrichtung bzw. Nichtabfuhr von Selbstbemessungsabgaben bis zum fünften Tag der Fälligkeit. Strafbefreiend wirkt aber, wenn der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesen Zeitpunkten die Höhe der geschuldeten Beträge bekanntgegeben wurde.

Der für die Verwirklichung des Tatbildes des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG erforderliche Vorsatz muss sich sohin nach ständiger Rechtsprechung nur auf die tatbildmäßig relevante Versäumung des Termines für die Entrichtung oder Abfuhr der Selbstbemessungsabgaben bzw. der fünftägigen Frist richten. Ob den dafür Verantwortlichen an der Unterlassung einer als strafbefreiend normierten Meldung der geschuldeten Beträge an das Finanzamt ein Verschulden trifft, ist irrelevant (z.B. VwGH 22.2.2007, 2005/14/0077; VwGH 5.4.2011, 2011/16/0080).

Streng genommen, lautet daher der gegenüber dem Bf. erhobene diesbezügliche Vorwurf nicht, dass er die verfahrensgegenständlichen Lohnabgaben zum Fälligkeitstag nicht entrichtet bzw. abgeführt hat, sohin verkürzt hat, sondern, dass er zumindest bedingt vorsätzlich diese Selbstbemessungsabgaben auch jeweils nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt hat.

Das Bundesfinanzgericht stellt hierzu fest:

Dem Beschuldigten als Unternehmer mit Angestellten war selbstverständlich und unbestrittenermaßen die Pflicht zur Abfuhr von Lohnabgaben bekannt. Wenn er hierzu anführt, er habe nicht gewusst, dass diese Abgaben monatlich abzuführen sind, so erweist sich sein diesbezügliches Vorbringen, nämlich, er habe gedacht, man müsse die Lohnabgaben gesammelt, verpflichtend für ein Jahr - (Anmerkung BFG: also wie etwa eine Einkommensteuerjahreserklärung) - melden als vordergründige Schutzbehauptung. Wäre er tatsächlich aus nicht nachvollziehbaren Gründen dieser Ansicht gewesen, die Kenntnis über die Fälligkeit von Lohnabgaben gehört zweifelsfrei zum Standardwissen eines jeden Unternehmers, welcher Angestellte hat, so wären Lohnabgaben für Zeiträume wie am 19.1.2015 für 04-12/2014, am 22.6.2016 für 01-05/2015 und am 24.5.2016 für 06-12/2015 widersinnig und systemfremd. Die ersten beiden o.a. Nachmeldungen der bereits fälligen Lohnabgaben haben Selbstanzeigen mit strafbefreiender Wirkung im Sinne des § 29 FinStrG dargestellt, da sie umgehend entrichtet wurden. Die Selbstanzeige, welche am 24.5.2016 (Lohnsteuer € 6.419,97, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen € 3.341,25 und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag € 319,28) erfolgte, hat lediglich im Umfang der damaligen Deckung des Abgabenkontos in Höhe von € 2.922,74 strafbefreiende Wirkung entfacht, die restlichen Lohnabgaben, Lohnsteuer € 3.497,23, DB zum AF für FB € 3.341,25 und Zuschläge zum DB € 319,28 wurden nicht

innen Monatsfrist entrichtet, weshalb diesbezüglich keine strafbefreiende Wirkung bewirkt wurde.

Der Beschuldigte hat somit durch sein o.a. Verhalten, nämlich der - eine (strafbefreiende) Selbstanzeige darstellenden verspäteten Meldung der Lohnabgaben für 06-12/2015 erst am 24.5.2016 - und der jedoch nicht termingerecht erfolgten vollständigen Zahlung binnen Monatsfrist, die restlichen Beträge wurden erst per 10.2.2017 entrichtet - das Tatbild der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG in der im Spruch angeführten Höhe im verfahrensgegenständlichen Zeitraum vollinhaltlich erfüllt. Keine Rolle spielt es hierbei, dass das Finanzamt keine Rückmeldung gemacht hat. Vielmehr geht das Bundesfinanzgericht aufgrund des vorliegenden Sachverhalt bedenkenlos davon aus, dass der Beschuldigte Lohnabgaben eben jeweils dann gezahlt hat, wenn es ihm finanziell möglich war, im Wissen, dass diese Zahlungen bereits fällig waren.

Zur Strafbemessung:

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist die Grundlage für die Bemessung der Geldstrafe die Schuld des Täters.

Gemäß § 23 Abs. 2 und 3 FinStrG sind bei der Ausmessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen, wobei darauf Bedacht zu nehmen ist, ob die Verkürzung endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Zusätzlich sind die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters berücksichtigen.

Gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG hat bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung wie hier sich nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe zu erfolgen. Die Bemessung einer diesen Betrag unterschreitenden Geldstrafe aus besonderen Gründen ist zulässig, wenn die Ahndung der Finanzvergehen nicht dem Gericht obliegt.

Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 und 2 lit a FinStrG werden gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG mit Geldstrafen bis zum Zweifachen der verkürzten Abgaben geahndet.

Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG werden gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zur Hälfte der jeweiligen nicht zeitgerecht bzw. gar nicht entrichteten oder abgeführten Selbstbemessungsabgabenbeträge geahndet, wobei - im Falle mehrerer Finanzstraftaten - zur Bemessung der Geldstrafe gemäß § 21 Abs. 2 FinStrG die Summen der Strafdrohungen zu einer einheitlichen Geldstrafe zusammenzurechnen sind.

Dabei ist nach § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine einheitliche Geldstrafe auszusprechen, die nach der Summe dieser Strafdrohungen zu berechnen ist.

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafraum, innerhalb dessen die konkrete Geldstrafe auszumessen ist, beträgt daher € 35.655,15 X 2 = € 71.310,30 + € 7.157,76 : 2 = € 3.578,88 = € 74.889,18.

Hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und wäre von einer durchschnittlichen wirtschaftlichen Situation des Beschuldigten auszugehen gewesen, wäre mit einem Abschlag von einem Drittel der Strafdrohung vorzugehen, wäre also eine Geldstrafe von gerundet € 49.500,00 zu verhängen gewesen.

Im gegenständlichen Fall hat der Spruchsenat im angefochtenen Erkenntnis als mildernd bei der Strafbemessung die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Beschuldigten, die Schadensgutmachung und die teilweise missglückte Selbstanzeige, als erschwerend die wiederholte Deliktsbegehung über einen längeren Zeitraum, sowie das Zusammentreffen mehrerer Straftaten berücksichtigt.

In Abwägung dieser Aspekte wäre solcherart im gegenständlichen Fall - trotz der erforderlichen Generalprävention - in Anbetracht der gewichtigen mildernden Umstände eine Verringerung der Geldstrafe auf knapp die Hälfte der zwei Drittel, also € 24.000,00, im Endeffekt also rd. ein Drittel des Strafraums, angebracht gewesen, welche sich als tat- und schuldangemessen erwiesen hätte.

Die vom Spruchsenat verhängte Geldstrafe hat aber ohnehin lediglich € 13.000,00, das sind rd. 18 % des angedrohten Strafraums, betragen.

Mangels einer Beschwerde des Amtsbeauftragten ist das Gericht an das Verböserungsverbot im Sinne des § 161 Abs.3 FinStrG gebunden.

Das Bundesfinanzgericht hat jedoch aufgrund der teilweisen Stattgabe der Beschwerde die Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe entsprechend herabzusetzen.

Es erweist sich daher eine Geldstrafe in Höhe von € 11.000,00 als angemessen, das sind lediglich rd. 15 % des Strafraums. Auch ist die Ersatzfreiheitsstrafe in Anbetracht der Verringerung der Geldstrafe im gleichen Verhältnis auf die spruchgemäße Höhe zu verringern.

Eine weitere Verringerung der Geldstrafe ist dem Senat insbesondere in Anbetracht der zu beachtenden General-, aber auch Spezialprävention verwehrt.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, welche im Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Kostenentscheidung

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist.

Zahlungsaufforderung:

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanz Strafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und sind auf das BAWAG-P.S.K.-Konto der Finanzstrafbehörde zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste. Ansuchen um allfällige Zahlungserleichterung wären beim Finanzamt einzubringen.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist in diesem Erkenntnis von der ständigen Rechtsprechung des VwGH nicht abgewichen. Denn das Bundesfinanzgericht hat in Umsetzung der höchstgerichtlichen Judikatur zu dem Erfordernis des Vorliegens des Vorsatzes erkannt und berücksichtigt, dass die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraussetzt, das Vorliegen der maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände darzulegen ist und dabei vor allem in Rechnung zu stellen ist, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht, und dass vorsätzliches Handeln nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang beruht, aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen ist, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (VwGH vom 24.01.2013, 2011/16/0156).

Feldkirch, am 11. Oktober 2017

