

GZ. FSRV/0027-L/03

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 3 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Peter Binder sowie die Laienbeisitzer Dr. Karl Penninger und Dr. Ernst Grafenhofer als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen M, vertreten durch Dr. Christian Slana, Rechtsanwalt in 4020 Linz, Museumstraße 25, ,wegen der Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs.1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Amtsbeauftragten vom 30. April 2003 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Linz vom 30. Jänner 2003, StrNr. 2001/00558-001, nach der am 8. Oktober 2003 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten OR Dr. Christian Kneidinger sowie der Schriftührerin Veronika Schauer durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung des Amtsbeauftragten wird **Folge** gegeben und das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates dahingehend abgeändert, dass es zu lauten hat:

M ist schuldig, er hat als Abgabepflichtiger im Amtsbereich des Finanzamtes Linz fahrlässig in den Jahren 1997, 1999 und 2000 unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 1995 bis 1999 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt S 696.029,-- (1995: S 196.528,-- + 1996: S 183.800,-- + 1997: 137.293,-- + 1998: S 130.832,-- + 1999: S 47.576,--) bewirkt, indem er unter Verletzung der ihm gebotenen, möglichen und zumutbaren Sorgfalt

zugelassen hat, dass trotz einer Beanstandung anlässlich einer vorhergehenden Betriebsprüfung in den diesbezüglichen steuerlichen Rechenwerken privater Kreditzinsaufwand zum Ansatz gekommen ist, ohne dass dies in den späteren Abgabenerklärungen bzw. diesbezüglichen Beilagen gegenüber dem Fiskus offen gelegt worden ist, weshalb die genannten bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben in erwähnter Höhe auch tatsächlich zu niedrig festgesetzt worden sind.

M hat hiedurch fahrlässige Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs.1 FinStrG begangen.

Aus diesem Grund wird über ihn gemäß § 34 Abs.4 FinStrG iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

€ 15.000,-

(in Worten: Euro fünfzehntausend)

und für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben gemäß § 20 FinStrG eine **Ersatzfreiheitsstrafe** von

zwanzig Tagen

verhängt.

M hat ebenfalls die **Kosten** des Finanzstrafverfahrens gemäß § 185 Abs.1 lit.a FinStrG in Höhe von **€ 363,-** (in Worten: Euro dreihundertsechzigunddrei) sowie die allfälligen Kosten eines Strafvollzuges zu tragen; die Höhe der Kosten des Strafvollzuges würde gegebenenfalls mit eigenem Bescheid festgesetzt werden.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 30. Jänner 2003 hat ein Spruchsenat beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz das unter der StrNr. 2001/00558-001

anhängige Finanzstrafverfahren gegen M wegen des Verdachtes, der Genannte habe fahrlässig durch Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Abgabe unrichtiger Steuererklärungen, in welchen zu Unrecht [ergänze: Aufwendungen für privat veranlasste Verbindlichkeiten sowie für einen 1996 abgehaltenen Ärztekongress in S als] Betriebsausgaben geltend gemacht worden waren, betreffend die Veranlagungsjahre 1995 bis 1999 eine Verkürzung der bescheidmäßig festzustellenden Einkommensteuern in Höhe von insgesamt S 805.940,-- bewirkt und hiedurch fahrlässige Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs.1 FinStrG begangen, im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Nach Meinung des Spruchsenates waren nämlich die verfahrensgegenständlichen Zinsen vom Steuerberater P in das steuerrechtliche Rechenwerk aufgenommen worden, ohne dass dies im Detail mit M abgesprochen worden sei. Der zeugenschaftlich vernommene P habe „zugegeben“, dass er die Buchhaltung für M geführt habe. Über den konkreten Zinsaufwand sei nicht gesprochen worden. Festzustellen sei, dass die strafrelevanten Steuererklärungen mit Ausnahme betreffend das Veranlagungsjahr 1998 vom Steuerberater unterschrieben worden seien.

Hinsichtlich des Kongresses könne die Teilnahme der Ehegattin des M nicht festgestellt werden, es handle sich um einen Orthopädiekongress, an welchem täglich ca. sechs Stunden Vorträge gehalten worden seien, weshalb – wiederum im Zweifel – von einer ausschließlich beruflich veranlassten Reise auszugehen sei.

In seinem Rechtsmittel wendet sich der Amtsbeauftragte gegen die Verfahrenseinstellung betreffend das Faktum der Geltendmachung von privatem Zinsaufwand als Betriebsausgaben und bringt vor, dass M selbst zugegeben habe, mit seinem Steuerberater abgesprochen zu haben, dass der diesbezügliche Zinsaufwand weiterhin als Betriebsausgabe gelten gemacht werde. Darüber, ob dies auch offen gelegt wird, habe er sich jedoch nicht vergewissert. Darin liege ein Verschulden, sodass insofern ein Schulterspruch zu fällen und eine angemessene Geld-[und Ersatzfreiheitsstrafe] zu verhängen sei.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

M ist laut Veranlagungsakt zu StNr. 239/2991 (Finanzamt Linz) ein renommierter und wirtschaftlich sehr erfolgreicher Facharzt für Unfallchirurgie, welcher offenbar seit 1981 selbstständig tätig ist. Seine Ehegattin ist angestellte Ärztin, er ist sorgepflichtig für zwei

Söhne, laut seinen Angaben in der Berufungsverhandlung habe er außer seinem Betriebsvermögen kein privates Vermögen, auch keine privaten Verbindlichkeiten.

Sein jährliches Jahresnettoeinkommen (offenbar nach Abzug der Steuern) betrage ca. € 60.000,--.

Tatsächlich hat auch laut Veranlagungsakt sein von ihm in den Einkommensteuererklärungen selbst offen gelegtes Einkommen 1992 S 1.754.271,-- (umgerechnet € 127.487,84) [korrigiert laut Betriebsprüfung auf S 2.181.365,-- umgerechnet € 158.525,97], 1993 S 1.477.094,-- (umgerechnet € 107.344,60) [korrigiert laut Betriebsprüfung auf S 1.901.463,-- umgerechnet € 138.181,65], 1994 S 1.916.809,-- (umgerechnet € 139.299,94) [korrigiert laut Betriebsprüfung auf S 2.198.736,-- umgerechnet € 159.788,37], 1995 S 1.901.421,-- (umgerechnet € 138.181,65) [korrigiert laut Betriebsprüfung auf S 2.294.478,-- umgerechnet € 166.746,21], 1996 S 1.771.879,-- (umgerechnet € 128.767,46) [korrigiert laut Betriebsprüfung auf S 2.139.480,-- umgerechnet € 155.482,07], 1997 S 2.213.596,-- (umgerechnet € 160.868,29) [korrigiert laut Betriebsprüfung auf S 2.538.111,-- umgerechnet € 184.451,71], 1998 S 2.853.037,-- (umgerechnet € 207.338,28) [korrigiert laut Betriebsprüfung und Rechtsmittelverfahren auf S 3.198.304,-- umgerechnet € 232.429,81], 1999 S 2.049.229,-- (umgerechnet € 148.923,27) [korrigiert laut Betriebsprüfung und Rechtsmittelverfahren auf S 2.368.100,-- umgerechnet € 172.096,53], 2000 S 1.933.471,-- (umgerechnet € 140.510,81), sowie 2001 S 1.970.257,-- (umgerechnet € 143.184,16) betragen.

Dem gegenständlichen Finanzstrafverfahren liegt laut Aktenlage bereits folgende Vorgeschichte zugrunde:

1988 hatten M und seine Ehegattin das von ihnen privat genutzte Wohngrundstück an der Anschrift R um S 4.990.000,-- für ihre privaten Wohnzwecke erworben, wobei M 1989 in dem diesbezüglichen Gebäude auch eine Privatordination mit einer betrieblichen Flächennutzung im Ausmaß von lediglich 24,6 qm einrichtete. In einer berichtigten Vermögensteuererklärung wird – offensichtlich im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft – unter Schulden und Lasten, die nicht das Betriebsvermögen betreffen, eine Wechselverbindlichkeit (Hypo Wechsel per 12. März 1989) in Höhe von S 6.000.000,-- ausgewiesen. In der für 1989 vom Steuerberater durchgeführten Berechnung der anteiligen Raumkosten für R sind auch Wechselzinsen und Spesen in Höhe von S 101.833,-- enthalten (Besprechungsprogramm zur Betriebsprüfung ABNr. 102023/96, Pkt.6).

Die Finanzierung des Hauskaufes erfolgte offenbar vorerst durch das ursprünglich ein Betriebskonto darstellende gemeinsame Ärztekonto Nr. 0400594602 von M und seiner Gattin bei der HL, bei welchem ein entsprechender Überziehungsrahmen eingeräumt worden war.

1990 erfolgte eine entsprechende Umschuldung, indem dieses Ärztekonto mittels eines am 5. Oktober 1990 ausbezahlten Kredites in Höhe von S 4.000.000,-- (Kredit Nr. 300 59460 3 der HL) und mit einem am 6. November 1990 ausbezahlten weiteren Darlehen in Höhe von S 2.000.000,-- (Nr. 400 59460 8 der HL) abgedeckt wurde. In diesem Zusammenhang machte M 1990 in der Position Bankzinsen in Höhe von S 184.652,89 auch eine Kreditgebühr in Höhe von S 32.000,-- (das waren 0,8 % der erwähnten S 4.000.000,--) geltend (Besprechungsprogramm zur Betriebsprüfung ABNr. 102023/96, Pkt.6).

Diese Kredite der HL wurden am 24. bzw. 23. März 1994 (S 3.450.068,30 bzw. S 1.893.711,--) umgeschuldet auf die Kredite der RLB 4-20.801.767 und 3-20.801.767 (Zusammenstellung siehe Arbeitsbogen zu ABNr. 102053/01, Bl. 42 f).

Anlässlich einer am 13. März 1996 begonnenen und am 13. Juni 1996 mittels Schlussbesprechung beendeten Betriebsprüfung für die Veranlagungsjahre 1992 bis 1994 wurden die von M im Zusammenhang mit diesen Krediten geltend gemachten Betriebsausgaben (1992: S 439.611,--, 1993: S 469.914,--, 1994: S 295.953,--) als tatsächlich nicht betrieblich veranlasst aus seinem steuerlichen Rechenwerk wiederum ausgeschieden (Besprechungsprogramm zur Betriebsprüfung ABNr. 102023/96, Pkt.6, BP-Bericht vom 19. Juni 1996, Tz. 22).

Bei der diesbezüglichen Schlussbesprechung am 13. Juni 1996, in welcher dieser Sachverhalt und seine korrekte steuerliche Würdigung ausführlich thematisiert worden ist, ist M anwesend gewesen (siehe die diesbezügliche Niederschrift, welche die Unterschrift des Beschuldigten aufweist).

Dennoch waren in der am 11. April 1997 eingereichten, vom Steuerberater P unterfertigten Einkommensteuererklärung für 1995 zugrunde liegenden Einnahmen-/Ausgabenrechnung unter der Position „Zinskosten und ähnliche Kosten, Bankzinsen S 1.058.562,06“ wiederum – für die Abgabenbehörde aber nicht erkennbar – Zinsen betreffend der bereits als privat qualifizierten Kredite der RLB in Höhe von S 253.633,-- und S 139.424,-- enthalten (Veranlagungsakt 1995, Bl. 9; Arbeitsbogen ABNr. 102053/01, Bl. 44).

Laut der zeugenschaftlichen Aussage des P in der Verhandlung vor dem Spruchsenat war nämlich dem zuständigen Sachbearbeiter in der Steuerberatungskanzlei vielmehr die Weisung erteilt worden, die Ermittlung [und wohl auch die Darstellung] der Betriebsausgaben in gleicher Form fortzusetzen (Finanzstrafakt Bl. 77).

Obwohl der Berufungssenat III der Finanzlandesdirektion f OÖ (als damalige Rechtsmittelbehörde) mittels Berufungsentscheidung vom 17. Juni 1997, GZ. RV/090-06/LAU/97, eine gegen die nach der Betriebsprüfung für die Veranlagungsjahre 1992 bis 1994 ergangenen Einkommensteuerbescheide im wieder aufgenommenen Abgabenverfahren hinsichtlich der Beurteilung der gegenständlichen Kredite als privat erhobene Berufung – unter Hinweis auf die auch zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (!) als unbegründet abgewiesen hat (die Zustellung der Entscheidung erfolgte nachweislich an M – der Steuerberater des Beschuldigten besaß keine Zustellvollmacht), unterblieb eine Berichtigung der eingereichten Abgabenerklärung, sodass am 2. September 1997 antragsgemäß ein – verhältnismäßig – um S 196.528,-- zu niedriger Einkommensteuerbescheid für 1995 erlassen wurde (Veranlagungsakt 1995, Bl. 35).

Laut der Darstellung des Beschuldigten war ihm der Inhalt der Steuererklärungen grundsätzlich bekannt. Nach der Betriebsprüfung des Jahres 1996 sei eine Besprechung mit P erfolgt, wobei man übereinkam, den bewussten Zinsaufwand weiter geltend zu machen (Finanzstrafakt Bl. 71). Er habe sich hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Erklärungen auf seinen Steuerberater verlassen. Er wisse auch nicht, wie er kontrollieren hätte sollen, ob die Geltendmachung der privaten Aufwendungen als betrieblich veranlasst entsprechend ausgewiesen worden sind. Sie (die gegenständlichen Aufwendungen) wurden einfach in der gleichen Art und Weise unter derselben Nummer [Position] weiter angeführt wie vorher (Finanzstrafakt Bl. 72).

Demgegenüber erklärte der Beschuldigte vor dem Berufungssenat auf die Frage, ob man die gegenständlichen Aufwendungen seiner Meinung nach nicht in einer bestimmten Form hätte offen legen sollen, in welcher Form der Steuerberater das gemacht hat, sei ihm nicht bewusst und nicht bekannt [gewesen]. Die [jeweiligen] Steuererklärungen seien ihm vorgelesen bzw. vorgezeigt worden und als Unkundiger habe er dazu genickt (Verhandlungsprotokoll Seite 3 und 6).

Es werde so gewesen sein, dass er und P sich entschieden hätten, die ursprüngliche Rechtsansicht weiter umzusetzen und die Steuererklärungen in derselben Art und Weise zu erstellen wie bisher (Verhandlungsprotokoll Seite 4).

Nach der ihm zugestellten Berufungsentscheidung habe er sich mit seinem Steuerberater P und seinem Rechtsberater SL besprochen, wobei man übereingekommen sei, die eingereichte Erklärung nicht abzuändern und auch die später einzureichenden Erklärungen in gleicher Weise zu erstellen (Verhandlungsprotokoll Seite 6).

Und nochmals auf Befragen durch den Verteidiger, ob darüber eine Trennung bei den geltend gemachten Zinsaufwendungen in einen betrieblichen bzw. strittigen Teil einmal gesprochen worden sei : "Das hat er sicher damals gesagt, dass es nach bisheriger Rechtsauffassung kein Problem gibt, aber sich die Zeiten änderten, ... neue Ideen kämen, um Steuern zu lukrieren. Und daher muss man jetzt ganz einfach den Spruch des obersten Senates abwarten" (Verhandlungsprotokoll Seite 8).

Auch in der der am 24. April 1997 eingereichten, vom Steuerberater P unterfertigten Einkommensteuererklärung für 1996 zugrunde liegenden Einnahmen-/Ausgabenrechnung waren unter der Position „Zinskosten und ähnliche Kosten, Bankzinsen S 1.030.809,--“ wiederum – für die Abgabenbehörde aber nicht erkennbar – Zinsen betreffend der bereits als privat qualifizierten Kredite der RLB in Höhe von S 184.775,-- und S 76.090,-- sowie ein anteiliges Pönale in Höhe von S 106.736,-- enthalten (Veranlagungsakt 1996, Bl. 4; Arbeitsbogen ABNr. 102053/01, Bl. 45).

Trotz der obgenannten Berufungsentscheidung unterblieb eine Berichtigung der eingereichten Abgabenerklärung, sodass am 12. November 1997 antragsgemäß ein – verhältnismäßig – um S 183.800,-- zu niedriger Einkommensteuerbescheid für 1996 erlassen wurde (Veranlagungsakt 1996, Bl. 28).

In der der am 24. Juni 1999 eingereichten, vom Steuerberater P unterfertigten Einkommensteuererklärung für 1997 zugrunde liegenden Einnahmen-/Ausgabenrechnung waren unter der Position „Zinskosten und ähnliche Kosten, Bankzinsen S 832.502,40“ – für die Abgabenbehörde aber nicht erkennbar – Zinsen betreffend der bereits als privat qualifizierten Kredite der RLB in Höhe von S 184.073,-- und S 90.514,-- sowie Spesen in Höhe von S 100,-- enthalten (Veranlagungsakt 1997, Bl. 15; Arbeitsbogen ABNr. 102053/01, Bl. 46 f.).

Am 26. Juli 1999 erging daher antragsgemäß ein – verhältnismäßig – um S 137.293,-- zu niedriger Einkommensteuerbescheid für 1997 (Veranlagungsakt 1997, Bl. 35).

In der der am 15. Mai 2000 eingereichten, vom Beschuldigten selbst unterfertigten Einkommensteuererklärung für 1998 zugrunde liegenden Einnahmen-/Ausgabenrechnung

waren unter der Position „Zinskosten und ähnliche Kosten S 785.782,71, Bankzinsen S 780.310,--“ – für die Abgabenbehörde aber nicht erkennbar – Zinsen betreffend der bereits als privat qualifizierten Kredite der RLB in Höhe von S 184.073,-- und S 76.792,-- sowie Spesen in Höhe von S 800,-- enthalten (Veranlagungsakt 1998, Bl. 7, 10; Arbeitsbogen ABNr. 102053/01, Bl. 48).

Am 23. Mai 2000 erging daher antragsgemäß ein – verhältnismäßig – um S 130.832,-- zu niedriger Einkommensteuerbescheid für 1998 (Veranlagungsakt 1998, Bl. 29).

In der am 3. Juli 2000 eingereichten, vom Steuerberater P unterfertigten Einkommensteuererklärung für 1999 zugrunde liegenden Einnahmen-/Ausgabenrechnung waren unter der Position „Zinskosten und ähnliche Kosten S 626.288,10, Bankzinsen S 622.130,19“ – für die Abgabenbehörde aber nicht erkennbar – Zinsen betreffend der bereits als privat qualifizierten Kredite der RLB in Höhe von S 69.954,62,-- und S 26.196,95,-- enthalten (Veranlagungsakt 1999, Bl. 3, 6; Arbeitsbogen ABNr. 102053/01, Bl. 49).

Am 26. Juli 1999 erging daher antragsgemäß ein – verhältnismäßig – um S 47.576,-- zu niedriger Einkommensteuerbescheid für 1999 (Veranlagungsakt 1999, Bl. 27).

Die solcherart insgesamt betreffend die Veranlagungsjahre 1995 bis 1999 verkürzte Einkommensteuer beträgt daher S 696.029,--.

Hinsichtlich der steuerlichen Beurteilung des Sachverhaltes ist auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 2002, Zi. 97/14/0127-8, zu verweisen, in welcher eine Beschwerde gegen die obgenannte Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion f OÖ als unbegründet abgewiesen worden ist:

Zutreffend und auch im gegenständlichen Fall offenbar relevant führt der Gerichtshof aus, dass nach seiner ständigen Rechtsprechung für die Frage der Abzugsfähigkeit von Zinsen und Spesen als Betriebsausgaben die Verwendung der Geldmittel maßgeblich ist, die durch die Schuldaufnahme verfügbar gemacht wurden. Ob nämlich ein Kredit eine betriebliche oder eine private Verbindlichkeit darstellt, hängt davon ab, wozu die damit verfügbar gewordenen finanziellen Mittel dienen. Dienen sie der Finanzierung von Aufwendungen, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, so liegt eine Privatverbindlichkeit vor; dienen sie hingegen betrieblichen Zwecken, so ist die Verbindlichkeit als Betriebsschuld anzusehen. Entscheidend ist somit der Schuldgrund. Nur dann, wenn die Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die den Betrieb betreffen, stellt sie eine Betriebsschuld dar. Ein

Fremdmittelaufwand ist nur dann als betrieblich anzusehen, wenn die Fremdmittel tatsächlich dem Betrieb dienen. Werden Fremdmittel und nicht bloß allenfalls vorhandene Eigenmittel dem Betrieb für betriebsfremde Zwecke entzogen, so ist der Fremdmittelaufwand nicht betrieblich veranlasst (vgl. das Erkenntnis vom 27.01.1998, 94/14/0017).

Im Beschwerdefall – so der Verwaltungsgerichtshof – stelle der Beschwerdeführer nicht in Abrede, dass die Kreditaufnahme ursprünglich für private Zwecke (nämlich den Ankauf der Liegenschaft in R) bestimmt gewesen sei. Eine allein durch Umwidmung einer Privatschuld in eine Betriebsschuld erfolgende „Übernahme der Kredite in den Betrieb“ erfüllt die aufgezeigten Erfordernisse für die Anerkennung von Zinsen und Spesen als Betriebsausgabe aber ebenso wenig, wie eine nach der Beschwerde gegenständlich vorliegende „zeitlich verschobene Privatentnahme“ auf einen Zeitpunkt nach der Fremdmittelaufnahme. Dem Unternehmer steht zwar die Wahl frei, seinen Betrieb mit Eigen- oder Fremdmitteln zu führen. Das bedeutet aber nicht, dass eine private Schuld ohne die korrespondierenden Barmittel in das Betriebsvermögen eingelegt werden könnte.

Im Übrigen verweist der Verwaltungsgerichtshof noch auf den Aspekt, dass es sich ja überdies bei der angeblichen Betriebsschuld des M teilweise auch um eine seine Ehefrau treffende Verbindlichkeit gehandelt hat.

Auch die diesbezüglichen – völlig gleich gelagerten – strafrelevanten Aufwendungen des M in den Veranlagungsjahren 1995 bis 1999 stellen somit unzweifelhaft steuerlich nicht absetzbare Privataufwendungen dar.

Um es für den Beschuldigten ganz deutlich zu machen:

Die von ihm angedeutete angebliche strittige Rechtsfrage geht in die Richtung, in welchem Ausmaß eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen noch zulässig ist, sodass Aufwendungen für im Gegenzug erforderliche Fremdmittel noch als betrieblich veranlasst anzusehen sind.

Eine ohne betriebliche Veranlassung steuerlich zulässige Einlage von privaten Verbindlichkeiten in Betriebsvermögen ist der dem Berufungssenat bekannten Rechtsordnung fremd.

Gemäß § 119 Abs.1 Bundesabgabenordnung sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen.

Dem Abgabepflichtigen steht es dabei zwar frei, eine eigenständige, wenngleich abstruse Rechtsansicht in den Abgabenerklärungen zu vertreten, nur muss er den Sachverhalt als solchen wahrheitsgemäß offen legen. Durch seine Angaben muss die Abgabenbehörde in die Lage versetzt werden, eine Subsumption des relevanten Sachverhaltes unter den ihrer Ansicht nach zutreffenden Tatbestand durchzuführen. Das heißt, zuerst hat der Abgabepflichtige den Sachverhalt voll und ganz offen zulegen und erst dann darf die abweichende Rechtsansicht vertreten werden (vgl für viele: *Reger / Hacker / Kneidinger*, Das Finanzstrafgesetz, Rz. 30 zu § 33).

Konkret hätte daher M durchaus gegenüber der Abgabenbehörde behaupten dürfen, dass die strafelevanten Aufwendungen im Zusammenhang mit den privaten Krediten betrieblich veranlasst gewesen sind, zuvor aber hätte er die Tatsache, dass er solche in seinen steuerlichen Rechenwerken zum Ansatz gebracht hat, gegenüber dem Fiskus offen legen müssen – was aber tatsächlich nicht geschehen ist.

Gemäß § 34 Abs.1 FinStrG hat derjenige eine fahrlässige Abgabenverkürzung zu verantworten, der fahrlässig solcherart unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt, wobei gemäß Abs.3 lit.a dieser Gesetzesstelle eine solche Abgabenverkürzung bewirkt ist, wenn bescheidmäßig festzusetzende Abgaben – wie im gegenständlichen Fall die Einkommensteuer betreffend die Veranlagungsjahre 1995 bis 1999 – zu niedrig festgesetzt worden sind.

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

Eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG hat zu verantworten, wer zumindest bedingt vorsätzlich die oben dargestellten Abgabenverkürzungen bewirkt. Bedingter Vorsatz bedeutet, eine Tatverwirklichung ernstlich für möglich halten und sich damit abfinden (§ 8 Abs.1 FinStrG).

Die Verantwortung des Beschuldigten – siehe oben – tendiert offenkundig in die Richtung auch einer Absprache über die Beibehaltung der bisherigen Form der Steuererklärungen. Dies stimmt überein mit seiner Darlegung, dass es bei den diesbezüglichen Erörterungen der Stererklärungen vor allem auch um wirtschaftliche Überlegungen gegangen ist

(Verhandlungsprotokoll Seite 8). Es ist ja augenscheinlich die Zielsetzung gewesen, auf Seite des Abgabepflichtigen bis zur (vermeintlichen) Klärung der "Rechtsfrage" (welche aber bezogen auf den konkreten Sachverhalt in Wirklichkeit schon längst und immer eindeutig geregelt war – siehe die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes) den Status quo für die noch ungeprüften Veranlagungsjahre beizubehalten. Das aber wäre – auch für einen steuerlichen Laien und auch ohne intensive Überlegung – durch eine Offenlegung des geltend gemachten strittigen Teiles in den weiteren Steuererklärungen doch eher von vorn herein vereitelt gewesen, da diesfalls das Finanzamt die begehrten Betriebsausgaben auch ohne Betriebsprüfung allein aufgrund der vorgelegten Unterlagen herausstreichen hätte können.

So gesehen tangiert das Verhalten des Beschuldigten sogar bedingten Vorsatz.

Im Zweifel zu seinen Gunsten wird jedoch in Anbetracht der weiteren Darlegungen des Beschuldigten (dieser übergibt die Belege seinem Steuerberater in Schachteln und überlässt diesem die Erstellung der steuerlichen Rechenwerke, vgl Verhandlungsprotokoll Seite 7) mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit der Nachweis der erforderlichen intellektuellen Auseinandersetzung des Beschuldigten mit der gegenständlichen Problematik nicht zu führen sein. Hat sich dieser aber möglicherweise den Aspekt einer Pflichtverletzung bei der beschriebenen Unterlassung der Offenlegung nicht ausreichend vor Augen geführt, hat er dies möglicherweise auch nicht ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden und sohin eben nicht bedingt vorsätzlich gehandelt.

Es verbleibt jedoch die für den Beschuldigten jedenfalls auch aufgrund seiner – im Zweifel zu seinen Gunsten – eingeschränkten Informationslage objektiv wahrnehmbare Gefährdungslage, auf welche ein mit den rechtlich geschützten Werten angemessen verbundener, besonnener und einsichtiger Mensch in der Lage des M mit dessen Berufs- und Bildungskreis entsprechend reagiert hätte, auf welche ebenso der Beschuldigte – durchaus zumutbar in Anbetracht der Wichtigkeit des Themas und dessen enormen finanziellen Bedeutung für ihn – auch nach seinen Fähigkeiten entsprechend reagieren hätte müssen :

Demnach musste er es bei Anwendung der ihm gebotenen, möglichen und auch zumutbaren Sorgfalt – zumal nach Erhalt der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 17. Juni 1997 – zumindest für sehr wahrscheinlich halten, dass auch die in den Steuererklärungen für 1995 bis 1999 geltend gemachten gleichartigen Aufwendungen tatsächlich der Privatsphäre zuzuordnen waren und für den Fall der antragsgemäßen Erlassung der Einkommensteuerbescheide diese zu niedrig ausfallen würden. Es ist aber steuerliches Allgemeinwissen, sicherlich auch für den Beschuldigten einleuchtend und als

Prinzip bekannt, dass man wahrheitsgemäße und vollständige Abgabenerklärungen gegenüber dem Finanzamt einzureichen hat, womit offenkundig eine auch für den Beschuldigten als steuerlichen Laien entstandene Problemlage erkennbar war, weshalb somit – nahe liegend – ein Anreiz für entsprechende Besprechungen mit Fachleuten vorhanden war. Tatsächlich haben – wie vom Beschuldigten eingeräumt wird – solche Besprechungen auch stattgefunden, wobei man offensichtlich übereinkam, die diesbezüglichen Ausgaben weiterhin geltend zu machen. Die erforderliche Form dieser Geltendmachung der Ausgaben ist dem Beschuldigten – so sei ihm zugestanden – aber nicht verständlich geworden. Sehr wohl aber musste ihm die Dramatik aufgefallen sein, dass sein Steuerberater für ihn Steuererklärungen erstellt hat bzw. erstellen würde, welche in einem wichtigen und finanziell bedeutsamen Element wahrscheinlich unrichtig sein würden.

In dieser Situation ist es aber auch für einen Steuerpflichtigen, der sich zur Erstellung eines Steuerberaters bedient, nicht ausreichend, diesen einfach gewähren zu lassen und die Abgabenerklärungen nicht zumindest auch lediglich flüchtig auf ihre Korrektheit hin zu überprüfen.

Hätte er bei diesen Besprechungen auch die oben beschriebene Sorgfalt angewandt, hätte er erkannt, dass der spruchgegenständliche Sachverhalt für die Abgabenbehörde ausreichend verständlich offen zulegen ist, hätte er auch die nahe liegende Frage gestellt, auf welche Weise denn der Problematik des Offenlegungsgebotes gegenüber dem Fiskus entsprochen werden sollte und in Erfahrung gebracht, dass der Steuerberater beabsichtigte, den Aspekt gegenüber dem Finanzamt eben nicht offen zu legen.

Hätte er weiters in Anbetracht der Gefahrenlage auch nur flüchtig in die Steuererklärungen Einblick genommen (was beispielsweise auch hinsichtlich der Steuererklärungen für 1998 schon deshalb besonders einfach gewesen wäre, da diese sogar von ihm selbst unterfertigt wurden), wäre ihm auch als steuerlichen Laien, wenngleich akademisch gebildeten und langjährigen Geschäftsmann unschwer aufgefallen, dass eben das ausgegebene Motto "Weitermachen wie bisher" auch zur Folge gehabt hatte, dass die Einnahmen- / Ausgaben-Rechnungen insoweit unverändert auf gleiche Weise erstellt worden sind, womit wiederum das Finanzamt offenkundig über die Natur der geltend gemachten Ausgaben keine Information erhalten konnte.

Hätte es für ihn dabei noch immer Unklarheiten über den an sich einfachen Lebenssachverhalt gegeben, hätte er auch eine Aufklärung mittels ergänzender Befragung seines Steuerberaters oder mittels Kontaktaufnahme mit der Abgabenbehörde herbeiführen können. Aufgrund seiner

besonderen intellektuellen Fähigkeiten wäre es dem Beschuldigten auch ein Leichtes gewesen, sich Kenntnis von der Fortentwicklung der in der genannten Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verschaffen.

Tatsächlich hat M aber das alles offenkundig nicht getan und sich entsprechend beträchtlich sorglos verhalten.

Er hat daher eine fahrlässige Abgabenverkürzung nach § 34 Abs.1 FinStrG zu verantworten, wobei sein Verschulden keineswegs als lediglich gering zu qualifizieren ist.

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafrahmen, innerhalb dessen die Geldstrafe auszumessen ist, beträgt gemäß § 34 Abs.4 iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG das Einfache des gesamten Verkürzungsbetrages (umgerechnet € 50.582,40).

Dabei ist als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, die eingetretene vollständige Schadengutmachung, die umfangreichen Einlassungen des Beschuldigten in den Verhandlungen, die zur Aufklärung des Sachverhaltes beigetragen haben, als erschwerend jedoch die Vielzahl der Verfehlungen über einen längeren Zeitraum hinweg zu berücksichtigen.

Zu bedenken ist auch der spezial- und generalpräventive Aspekt: So ist einerseits der Beschuldigte weiterhin selbstständig tätig, und ist andererseits bei einem allfälligen Bekanntwerden der Entscheidung auch dafür Sorge zu tragen, dass die verhängte Strafsanktion auch andere potentielle Abgabepflichtige in der Situation des Beschuldigten den Eindruck vermittelt, dass eine derartige Verletzung einer Sorgfaltspflicht keine Belanglosigkeit, sondern eine ernsthafte Verfehlung darstellt, die es zu vermeiden gilt.

Unter Bedachtnahme auf die oben geschilderten bzw. vom Beschuldigten dargelegten persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen ist eine Geldstrafe von rund 30 % des Strafrahmens tat- und schuldangemessen, weshalb gerundet eine solche von € 15.000,-- von ihm zu fordern ist.

Die gleichen Argumente sind grundsätzlich auch auf die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe anzuwenden.

Der Ausspruch über die Verfahrenskosten gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle, wonach eben solche pauschal in Höhe von 10 % der verhängten Geldstrafe, maximal jedoch € 363,-- vorzuschreiben sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht dem Beschuldigten aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 169 FinStrG wird zugleich dem Amtsbeauftragten das Recht der Erhebung einer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingeräumt.

Zahlungsaufforderung

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monates nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto des Finanzamtes Linz zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Linz, 8. Oktober 2003