



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch  
Finanzstrafsenat 2

GZn. FSRV/0013-F/08,  
FSRV/0014-F/08

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Feldkirch 2 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Gerald Daniaux sowie die Laienbeisitzer Dr. Andreas Kickl und Mag. Renate Burtscher als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen a, vertreten durch Dr. E. Igerz & Co, Wirtschaftstreuhandgesellschaft, Buch- und Steuerberatungsgesellschaft, 6850 Dornbirn, Goethestraße 5, wegen Finanzvergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs.1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufungen des Beschuldigten vom 4. August 2008 sowie des Amtsbeauftragten HR Dr. Walter Blenk vom 22. Juli 2008 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Feldkirch als Organ des Finanzamtes Bregenz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 3. Juli 2008, StrNr. 097/2006/00000-001, nach der am 21. April 2009 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers Mag. Martin Feurstein für die Dr. E. Igerz & Co, Wirtschaftstreuhandgesellschaft, Buch- und Steuerberatungsgesellschaft, des Amtsbeauftragten HR Dr. Walter Blenk, sowie der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Die Berufung des Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und die bekämpfte, hinsichtlich der Verfahrenskosten unverändert bleibende Entscheidung des Ersten senates dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:

Herr b ist schuldig, er hat als Abgabepflichtiger im Amtsbereich des Finanzamtes Bregenz im Jahre 2005 fahrlässig unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht dadurch eine Verkürzung an Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr 2004 in Höhe von € 16.287,76 bewirkt, dass er unter Außerachtlassung der ihm gebotenen, möglichen und zumutbaren Sorgfalt am 13. September 2005 fälschlicherweise eine Erklärung zur Arbeitnehmer-Veranlagung eingereicht hat, bei welcher seine Einkünfte aus einem Abbau- und Bestandsvertrag hinsichtlich einer verpachteten Kiesgrube in Höhe von € 33.350,00 nicht angegeben waren, weshalb am 14. September 2005 für 2004 ein Einkommensteuerbescheid mit einem Guthaben von € 718,70 ergangen ist, und hiedurch eine fahrlässige Abgabenverkürzung nach § 34 Abs.1 FinStrG begangen.

Gemäß § 34 Abs.4 FinStrG wird aus diesem Grund über ihn eine **Geldstrafe** in Höhe von

**€ 4.000,00**

**(in Worten viertausend)**

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

**Ersatzfreiheitsstrafe** von

**zwei Wochen**

verhängt.

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

**III.** Die Berufung des Amtsbeauftragten wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis vom 3. Juli 2008 hat der Spruchsenat II beim Finanzamt Feldkirch als Organ des Finanzamtes Bregenz als Finanzstrafbehörde erster Instanz Herrn c nach § 34 Abs.1 FinStrG für schuldig erkannt, dass er im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes Bregenz im Jahr 2005 fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch die Einreichung einer Arbeitnehmerveranlagungserklärung für 2004, in welcher Einkünfte aus dem Abbau- und Bestandsvertrag vom 26. Februar 2004 (Kiesabbauzins) nicht erklärt wurden, eine Verkürzung an Einkommensteuer für das Jahr 2004 in Höhe von € 56.548,92 bewirkt und hiemit das Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs.1 FinStrG begangen hat, weswegen über ihn gemäß §§ 34 Abs.1 iVm. § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von € 5.000,00 verhängt

und für den Fall deren Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von zwei Wochen ausgesprochen.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit € 363,00 bestimmt.

Diese Entscheidung wurde im Wesentlichen wie folgt begründet:

Der Beschuldigte, von Beruf Bankangestellter, hat mit am 26. Februar 2004 mit der Firma d GesmbH & Co KG einen Abbau- und Bestandsvertrag über die Errichtung einer Bodenaushubdeponie mit einem Ablagerungsvolumen von ca. 280.000 m<sup>3</sup> mit gleichzeitiger Durchführung eines Materialaustausches im Ausmaß von ca. 270.000 m<sup>3</sup> auf einer in seinem Alleineigentum stehenden Liegenschaft mit Beginn 1. Jänner 2004 auf die Dauer von höchstens 15 Jahren abgeschlossen. Es wurde dabei eine pauschale Pacht vereinbart, die unter anderem zum 15. März 2004 und zum 15. Juni 2004 mit jeweils € 116.400,00 plus 20 % Umsatzsteuer fällig war und auch zur Überweisung kam.

Entgegen der Anzeigepflicht des § 120 Bundesabgabenordnung (BAO) sei dieser Bestandsvertrag und damit das Erzielen von Einkünften und Umsätzen aus Vermietung und Verpachtung gegenüber der Abgabenbehörde nicht zur Anzeige gebracht und auch nicht in der vom Beschuldigten am 13. September 2005 eingebrachten und von ihm unterschriebenen Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004 aufgenommen worden, welche antragsgemäß veranlagt wurde.

Am 2. März 2006 sei die Umsatzsteuererklärung für 2004 auf elektronischem Wege durch den Steuerberater eingereicht worden, in der die Umsätze aus Kiesabbauvertrag enthalten gewesen seien. Wie sich später herausgestellt habe, sei die ebenfalls vom Steuerberater elektronisch abgefertigte Einkommensteuererklärung für 2004, welche die Einkünfte aus dem Abbauvertrag beinhaltete, mit Fehlerhinweis zurückgewiesen worden, da für den Zeitraum 2004 eben bereits eine Erklärung eingebracht worden sei.

Der Beschuldigte habe durch sein Verhalten jedenfalls zumindest eine fahrlässige Abgabenverkürzung bewirkt, da er die Sorgfalt außer Acht gelassen habe, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt gewesen wäre.

Hinsichtlich des Vorbringens betreffend eine höhere Absetzung für Substanzverringerung hat der Erstsenaat auf die Aktenlage verwiesen.

Bei der Strafbemessung wertete der Erstsenaat als mildernd die bisherige Unbescholtenheit, die Schadensgutmachung, die missglückte Selbstanzeige sowie die als Geständnis zu wertende

Verantwortung, als erschwerend nichts, weshalb eine Geldstrafe in Höhe von € 5.000,00 (Ersatzfreiheitsstrafe zwei Wochen) als tat- und schuldangemessen sowie den Erfordernissen der Spezial- und Generalprävention entsprechend erachtet wurde.

Gegen dieses Erkenntnis haben sowohl der Beschuldigte als auch der Amtsbeauftragte Berufung erhoben.

Der Beschuldigte verweist in seiner Schuld- und Strafberufung vorerst auf die bisherigen Ausführungen vom 23. Juni und 17. August 2006.

Ergänzend bringt Herr c u.a. nochmals vor, dass die Umsatzsteuervoranmeldung für das 4. Quartal 2004 im Februar 2005 beim Finanzamt Bregenz eingereicht und Umsatzsteuererlöse in Höhe von € 233.294,00 erklärt worden seien. Die Sachbearbeiterin des Finanzamtes habe hierauf seinen steuerliche Berater angerufen, woraufhin ihr mitgeteilt worden sei, dass die Umsatzerlöse in Höhe von € 232.860,00 Einnahmen aus Abbaurecht seien. Der Abgabenbehörde sei daher der Sachverhalt, dass der Abgabepflichtige solche Einkünfte beziehe, zumindest telefonisch mitgeteilt worden. Demzufolge sei es unerklärlich, dass die Abgabenbehörde nach dem Einlangen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 keine weiteren Ermittlungen durchgeführt habe.

Die unbestrittene Tatsache, dass der Beschuldigte im September 2005 die Arbeitnehmerveranlagungen für 2001, 2002 und 2003 und irrtümlicherweise auch eine Arbeitnehmerveranlagung für 2004 bei der Abgabenbehörde eingereicht habe, in welcher keine Angaben in Bezug auf die erzielten Einkünfte erfolgten, sei ihm anzulasten. Es müsse aber auch geprüft werden, ob dem Täter zumutbar gewesen sei, seine Sorgfaltspflicht einzusetzen. Hiezu werde darauf hingewiesen, dass Herr c seit mehreren Jahren unter einem Burn-Out-Syndrom leide und deswegen auch in ärztlicher Behandlung sei.

Zum Finanzstrafverfahren sei es überdies nur gekommen, weil das technische System von Finanzonline es nicht zugelassen hätte, dass nach Veranlagung der Arbeitnehmerveranlagung 2004 eine berichtigte Erklärung, in welcher der gesamte Sachverhalt schriftlich offen gelegt wurde, elektronisch übermittelt werden konnte und es zudem der steuerlich Bevollmächtigte übersehen habe, dass die elektronische Übermittlung der berichtigten Einkommensteuererklärung 2004 nicht durchgeführt und nicht sofort eine schriftliche Einkommensteuererklärung 2004 nachgereicht habe.

Bei einer Überprüfung der von der d GmbH & Co KG (der Abbauberechtigten) an den Beschuldigten im Kalenderjahr 2004 geleisteten Zahlungen seien die Einnahmen zu hoch festgesetzt worden, da irrtümlicherweise von einer vertragsgemäßen Bezahlung des

Abbauzinses ausgegangen worden sei. Tatsächlich habe Herr c im Kalenderjahr 2004 anstatt eines Betrages in Höhe von € 232.800,00 (netto) lediglich einen Betrag in Höhe von € 194.000,00 (netto) erhalten. Die tatsächliche Abgabenschuld betrage daher unter Annahme einer Absetzung für Substanzverringerung im Ausmaß von 40 Prozent der Einnahmen € 56.548,92 statt € 67.858,92. Auf Grund dieser Überlegungen sei am 20. November 2006 beim Finanzamt Bregenz ein Antrag auf Aufhebung des Einkommen- und Umsatzsteuerbescheides 2004 gestellt worden, in welchem Zusammenhang auch die Absetzung für Substanzverringerung neu zu ermitteln gewesen wäre.

Laut dem zwischen Herrn c und der Abbauberechtigten abgeschlossenen Abbauvertrag sei für den Bodenschatz ein Kaufpreis (=Teilwert) in Höhe von € 785.640,00 vereinbart worden, welcher in mehreren Raten fällig gewesen sei. Der Barwert (i=5%) der laut Abbauvertrag im Kalenderjahr 2004 zu bezahlenden Raten habe € 230.798,00 betragen, dies entspreche 99,12 % der zu bezahlenden Nettoraten.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in seiner Entscheidung vom 29. März 2006 (Zl. 2004/14/0063) festgestellt, dass der Bodenschatz (das Kiesvorkommen) steuerlich ein vom Grundstück getrennt zu betrachtendes Wirtschaftsgut sei, wenn der Bodenschatz abbauwürdig und mit einer Aufschließung zu rechnen sei und in einem solchen Falle, wenn das den Bodenschatz enthaltende Grundstück veräußert werden sollte, nicht nur für Grund und Boden, sondern auch für den Bodenschatz ein Kaufpreis(anteil) bezahlt würde. Demnach sei ein vom Privatvermögen in das Betriebsvermögen eingelegter Bodenschatz mit dem Teilwert zum Zeitpunkt der Einlage anzusetzen.

Folgte man der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes, würde daher im Kalenderjahr 2004 die Absetzung für Substanzverringerung € 230.798,00 betragen, sodass sich unter Berücksichtigung der tatsächlich zugeflossenen Einnahmen ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 36.798,00 ergeben würde.

Auf Grund des geschilderten Sachverhaltes und der unklare Höhe der Absetzung für Substanzverringerung und der dadurch offenen Frage, ob überhaupt eine Abgabenhinterziehung vorliege, sei die Verhängung einer Finanzstrafe in Höhe von € 5.000,00 in jedem Fall unangemessen. Der Republik Österreich sei zudem kein Schaden entstanden, da der Beschuldigte die bisher vorgeschriebenen Abgaben vollständig bezahlt habe.

Es werde daher beantragt, Herr c möge vom Vorwurf der fahrlässigen Abgabenverkürzung frei gesprochen werden (soll heißen, solle das diesbezügliche Finanzstrafverfahren eingestellt werden, sowie in eventu für den Fall, dass der Tatbestand der fahrlässigen

Abgabenverkürzung aufrecht erhalten werde, auf die Verhängung einer Geldstrafe zu verzichten und es bei einer Abmahnung zu belassen).

Der Amtsbeauftragte hat seine Berufung wegen der Bestrafung nur wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung und wegen zu geringer Strafe erhoben.

Der Beschuldigte habe am 26. April 2004 einen für ihn äußerst lukrativen Abbau- und Bestandsvertrag unterfertigt. Tatsächlich habe er im Jahr 2004 brutto € 232.800,00 vereinnahmt, diese Umsätze und Einkünfte jedoch dem Finanzamt nie angezeigt und damit gegen die Bestimmungen der §§ 119 ff BAO verstoßen. Jedenfalls habe der Beschuldigte diese Verpflichtung gekannt, habe er doch mit Schreiben vom 29. Dezember 2004 mittels dem vorgesehenen Formular den Beginn der Vermietungstätigkeit einer gerade erworbenen Wohnung in g bekanntgegeben und gleichzeitig auch auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet, wiewohl er bereits weit vor diesem Zeitpunkt Umsätze aus dem Abbauvertrag in Höhe von brutto € 279.360,00, ein Vielfaches der Kleinunternehmergrenze, vereinnahmt hat.

Zusätzlich sei in der Folge die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004 am 13. September 2005 eingereicht worden, in welcher keinerlei Vermietungseinkünfte erklärt worden seien, worauf der entsprechende Abgabenbescheid mit einer Gutschrift in Höhe von € 718,70 ergangen sei. Diese Erklärung sei vom Beschuldigten persönlich unterschrieben worden und habe er damit ausdrücklich zur Kenntnis genommen, dass er die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig gemacht habe und ihm bekannt sei, dass unrichtige und unvollständige Angaben strafbar seien. Allerspätestens mit dieser Arbeitnehmerveranlagungserklärung 2004 und ihrer erklärungsgemäßen Veranlagung müsse ihm der Vorwurf einer willentlichen Abgabenverkürzung gemacht werden, konnte ihm doch bei Erstellung nicht verborgen geblieben sein, dass er bereits für den Zeitraum 2004 einen sechststelligen Eurobetrag vereinnahmt habe, dessen Steuerpflicht unstrittig sei. Die gescheiterte elektronische Übermittlung der Einkommensteuererklärung 2004 könne nur als missglückte Selbstanzeige gewertet werden, wie auch die Umsatzsteuerjahreserklärung 2004 und die getätigte Einkommensteuervorauszahlung per 9. März 2006 keine Offenlegung der für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände und der sich daraus ergebenden Beträge darstellen, wie sie für eine wirksame Selbstanzeige gemäß § 29 Abs.2 FinStrG gefordert werden.

Es werde daher beantragt, den Beschuldigten wegen einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung schuldig zu sprechen und eine deutlich höhere, schuld-, tat- und

Täterangemessene Geldstrafe (einschließlich einer höheren Ersatzfreiheitsstrafe) zu verhängen.

Die gegenständliche Sache wurde in der mündlichen Berufungssenatsverhandlung am 21. April 2009 ausführlich erörtert.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

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.

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

Eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG begeht, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht in seiner Einkommensteuererklärung Einkommen verheimlicht und hiedurch bewirkt, dass die Jahreseinkommensteuer zu niedrig festgesetzt wird.

Gemäß § 33 Abs.3 lit.a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs.1 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 § 34 Abs.1 FinStrG macht sich einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer die im § 33 Abs.1 bezeichnete Tat fahrlässig begeht. § 33 Abs.3 gilt entsprechend.

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

Gemäß § 8 Abs.2 FinStrG handelt fahrlässig, wird 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 verwirklicht, ihn aber nicht herbeiführen will.

Die Schuldform der Fahrlässigkeit kann sich somit als eine unmittelbar an den bedingten Vorsatz anschließende, ebenfalls ein entsprechendes Wissen um die Möglichkeit der Tatbildverwirklichung voraussetzende und letztlich nur den mangelnden Willen bzw. ein Nicht-Sich-Abfinden mit dem Erfolg von diesem unterscheidende, bewusste oder als unbewusste, in § 8 Abs.2 1. Satz FinStrG angeführte, Fahrlässigkeit darstellen.

Unbewusste Fahrlässigkeit reicht daher als Schuldform aus. Dabei verwirklicht der Täter unvorsichtigerweise ein Tatbild, ohne dass ihm die Vorstellung davon auftaucht, er könne bei Aufwendung der gebotenen Vorsicht das Riskante seines Verhaltens erkennen (OGH vom 27. Oktober 1970, 10 Os 138/70).

Grundvoraussetzung für ein fahrlässiges Schuldverhalten ist jedoch stets eine der Handlungsweise zugrunde liegende objektive Sorgfaltswidrigkeit, gemessen an dem Wertmaßstab eines einsichtigen und besonnenen Menschen aus dem Verkehrskreis und in der spezifischen Lage des Täters (vgl. z. B. VwGH vom 22. September 2000, 96/15/2000).

Der Beschuldigte bezieht als Bankangestellter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Jahr 1980 hat er eine Liegenschaft mit ca. 21.000 m<sup>3</sup> geschenkt erhalten, im Jahr 2000 weitere benachbarte Liegenschaften dazugekauft.

Am 26. Februar 2004 hat er einen Abbau- und Bestandsvertrag mit der Firma d GesmbH & Co KG abgeschlossen, welcher im Wesentlichen aus der Einräumung des Kies- und Gesteinsabbaues und dem Deponie- und Wiederauffüllungsrecht auf der Abbauliegenschaft sowie dem Zufahrts- und Zwischenlagerungsrecht auf dem gekauften Grundstück bestanden hat.

Hiefür wurde über einen Zeitraum von 10 Jahren eine ratenweise zu bezahlende pauschale Pacht von rund € 700.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer vereinbart, wobei zwei Raten in Höhe von jeweils € 100.050,00 im Jahr 2004 (15.03. und 15.06.) fällig waren.

Am 3. Jänner 2005 wurde vom Beschuldigten der Beginn einer Vermietung einer Wohnung angezeigt und der Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs.3 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) erklärt.

Schließlich hat der Beschuldigte am 13. September 2005 die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2004 mittels Formular L 1 beim Finanzamt Bregenz eingereicht. Nicht erfasst waren darin aber die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung aus dem Abbau- und Bestandsvertrag, zu deren Erfassung richtigerweise eine Einkommensteuererklärung (mittels Formular E 1) einzubringen gewesen wäre.



Es erfolgte hierauf eine erklärungsgemäße Veranlagung mit einer Gutschrift in Höhe von € 718,70.

In der am 2. März 2006 auf elektronischem Weg durch den Steuerberater eingereichten Umsatzsteuererklärung für 2004 waren die Entgelte für den Kiesabbau – erstmalig – erfasst. Die gleichzeitige elektronische Übermittlung der Einkommensteuererklärung für 2004 (die Pachteinnahmen beinhaltend) ist aber notwendigerweise auf Grund der bereits – siehe oben – am 3. Jänner 2005 eingereichten Arbeitnehmerveranlagung für 2004 fehlgeschlagen, wobei ein Fehlerhinweis "Für diesen Zeitraum wurde bereits ein Antrag eingebracht" erging. Ein Anlass für ein weiteres Handeln ersah der Steuerberater jedoch nicht.

In weiterer Folge hat daher im März/April 2006 beim Beschuldigten eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs.1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs.2 FinStrG stattgefunden, wobei nicht erklärte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 139.680,00 festgestellt wurden.

Der entsprechende Einkommensteuerbescheid für 2004 ist in Rechtskraft erwachsen.

In der mündlichen Verhandlung am 21. April 2009 hat der Beschuldigte hiezu u.a. angegeben, es sei richtig, dass ihm im März 2004 vertragsgemäß ein Betrag in Höhe von € 105.000,00 netto überwiesen wurde. Er sei aber der Meinung gewesen, dass er in diesem Zusammenhang steuerlich nichts weiter unternehmen müsste und die diesbezügliche Mehrwertsteuer von der Firma e überwiesen werden würde. Er sei ein steuerlicher Laie und habe auch nicht gewusst, dass eine Umsatzsteuervoranmeldung einzureichen gewesen wäre. Gleiches gelte für den am 15. Juni 2004 erhaltenen Betrag in Höhe von ebenfalls € 100.050,00.

Als Bankangestellter habe er höchstens mit Kapitalertragsteuern zu tun gehabt. Wenn es um steuerliche Angelegenheiten gegangen sei, habe er immer einen Steuerberater beigezogen.

Beim Abschluss des Vorvertrages und des Abbauvertrages sei er selbst anwaltlich nicht vertreten gewesen, er sei durch den Rechtsanwalt der Firma e beraten worden. Mit seinem nunmehrigen Steuerberater sei er damals in Kontakt gewesen, habe aber noch kein Mandat vergeben gehabt.

Er habe bei Abschluss des Vertrages in groben Umrissen darüber Kenntnis gehabt, welche steuerlichen Konsequenzen die Einrichtung einer derartigen Kiesgrube und der Abschluss eines derartigen Abbau- und Bestandsvertrages für ihn haben werde, nämlich dass derartige Erlöse einkommensteuerpflichtig sind, aber irgendwann später. Deswegen habe er dann auch später einen Steuerberater kontaktiert. Hinsichtlich der Umsatzsteuer sei er vorerst der Meinung gewesen, dass von ihm keine solche zu bezahlen wäre, weil im Vertrag Nettobeträge genannt waren und diese Nettobeträge auch an ihn ausbezahlt wurden.

Der Beschuldigte hat weiters bestätigt, dass er bei der Vorbesprechung mit seinem steuerlichen Vertreter im Dezember 2004 erfahren habe, dass nicht nur derartige Einnahmen der Einkommensteuer unterliegen, sondern dass er in diesem Zusammenhang auch Umsatzsteuer zu zahlen habe. Diese Information sei so genau gewesen, dass er (respektive sein Steuerberater) die Firma e über die zu zahlende Umsatzsteuer informiert habe und von dieser die Beträge erhalten und umgehend an das Finanzamt weitergeleitet habe. Der Beschuldigte habe auf die Anweisungen seines Steuerberaters gewartet und habe dann punktgenau gehandelt.

Der Verteidiger führte ergänzend an, dass es damals seine Absicht gewesen sei, die Einkommen- und Umsatzsteuererklärung für seinen Mandanten möglichst früh im Februar 2005 abzugeben. Er habe damals den Fehler gemacht, dass er den Akt nicht auf seinem Schreibtisch belassen, sondern abgelegt habe. Auf sein ursprüngliches Vorhaben habe er nämlich in der Folge einfach vergessen.

Der Beschuldigte erklärte weiters, er habe damals am 13. September 2005 neben den Erklärungen zu den Arbeitnehmerveranlagungen 2001, 2002 und 2003 auch eine Erklärung für 2004 abgegeben, weil er nicht daran gedacht habe, dass in diesem Zusammenhang auch seine anderen Einkünfte zu erfassen gewesen wären.

Es sei ihm auch nach Zustellung des antragsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheides für 2004 am 14. September 2005, bei welchem nur von seinen lohnsteuerpflichtigen Einkünften die Rede gewesen war und ein beantragtes Guthaben von 718,70 € festgesetzt wurde, nichts Besonderes aufgefallen. Er hätte das ja gar nicht beantragt, wenn er nicht der Meinung gewesen wäre, dass er das dürfte.

Bei der Besprechung im Dezember 2004 habe sein Steuerberater ihn nicht darauf hingewiesen, dass man Einkunftsquellen, bei welchen eine Umsatzsteuerpflicht entsteht, beispielsweise bestimmte Vermietungen oder Verpachtungen, gegenüber dem Finanzamt innerhalb einer bestimmten Frist anzeigen muss.

Er habe korrekt und fristgerecht mit Fragebogen vom 29. Dezember 2004, eingelangt beim Finanzamt Bregenz am 3. Jänner 2005, den Beginn seiner Vermietung des Objektes f, angezeigt, weil ein Arbeitskollege, der im selben Block ebenfalls eine Wohnung vermieten würde, ihm gesagt habe, dass man das machen müsste.

Der Beschuldigte habe alles nur bezogen auf die jeweilige Einkunftsquelle gesehen. Er habe auch nicht gewusst, dass für den Kiesabbau dieselbe Steuernummer gilt. Er sei der Meinung gewesen, dass es für jede Einkunftsquelle jeweils eine eigene Steuernummer geben müsste

und er daher für seine Einkommensteuer mehrere Steuernummern haben müsste. Es habe ihm niemand dezidiert gesagt, dass die einzelnen Einkunftsquellen in verschiedenen Verfahren zu bearbeiten sind, er sei der Meinung gewesen, dass später dann, wenn der Steuerberater seine Erklärung einreicht, alles zusammen in einen Topf kommen würde. Er habe das einfach gedanklich nicht zusammengeführt.

Im November oder Dezember 2005 habe ihn sein Steuerberater darüber aufgeklärt, dass er die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2004 nicht in dieser Fassung einreichen hätte dürfen. Im Zuge der Einkommensteuererklärung 2004 würde das Ganze bereinigt werden und der Steuerberater habe ihm gesagt, dass er den Betrag dann nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides überweisen müsste. Es sei mit dem Steuerberater besprochen worden, dass er die Einkommensteuererklärung macht und diesen Fehler dort berichtigen würde. Der Beschuldigte habe keine Sekunde daran gedacht, eine Einkommensteuer zu verkürzen. Es sei schlichtweg ein Versehen und eine Verkettung unglückseliger Umstände gewesen, weshalb es zu diesem Missgeschick gekommen sei.

Dazu ist auszuführen:

Die Beweisergebnisse eines Finanzstrafverfahrens unterliegen der freien Beweiswürdigung, wobei jedoch allfällige Zweifel nicht zu Lasten des Beschuldigten gehen dürfen. Auch Schätzungen sind im Finanzstrafverfahren sehr wohl zulässig, wobei aber das Schätzungsergebnis einer Überprüfung dergestalt standhalten muss, dass solches auch mit der für ein im Strafverfahren notwendigen Sicherheit gegeben sein muss. Wären auch andere Sachverhaltsdarstellungen solcherart nicht zweifelsfrei auszuschließen, ist zu Gunsten des Beschuldigten die für ihn günstigere Variante zu wählen.

Für die verfahrensgegenständlichen Einkünfte des Beschuldigten aus Vermietung und Verpachtung errechnet sich daher der Überschuss der Einnahmen des Beschuldigten in Form der Zahlungen der Firma Kieswerk über seine Werbungskosten in Form einer Absetzung für Substanznutzung, berechnet vom Verkehrswert. Der Verkehrswert entspricht dem gemeinen Wert, repräsentiert durch die tatsächlichen Zahlungen des Käufers im Jahr 2004 in Höhe von insgesamt € 200.100,00, abzüglich einer Gewinn tangente. Im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten wird diese Gewinn tangente lediglich mit 20 % geschätzt, weshalb sich verheimlichte Einkünfte von € 33.350,00 und eine dadurch verkürzte Einkommensteuer von € 16.287,76 ergeben. Diese in der Verhandlung betragsmäßig festgestellte Höhe der Abgabenverkürzung wurde sowohl vom Beschuldigten als auch vom Amtsbeauftragten nicht mehr bestritten.

Der Senat geht daher hinsichtlich der subjektiven Tatseite vor allem auf Grund des nicht unglaublichen persönlichen Eindruckes des Beschuldigten in der mündlichen Verhandlung im Zweifel zugunsten für ihn davon aus, dass dieser bei seinem strafrelevanten Verhalten nicht erkannt hat, dass er ein solches verwirkliche, weil er die ihm gebotene, mögliche und zumutbare Sorgfalt in höchstem Ausmaß außer Acht gelassen hat.

Es ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung zwar fast nicht nachvollziehbar, wie es sein kann, dass eine seit Jahrzehnten als Bankkundenbetreuer tätige Person, in das öffentliche Leben ihrer Gemeinde eingebunden, ein derartiges Verhalten setzt, welches in völligem Gegensatz zu steuerlichem Grundwissen steht, und dabei – laut ihrem eigenen Vorbringen – von der Richtigkeit ihrer Handlungsweise überzeugt ist.

Andererseits ist auch das Argument des Verteidigers nicht von der Hand zu weisen, dass sich eine Person in der Lage des Beschuldigten mit dem Tatplan einer rechtswidrigen Abgabenvermeidung vermutlich anders verhalten und auch die diesbezüglichen Umsatzsteuern verheimlicht hätte – in Anbetracht der Überlegung, dass sich ohne ein vollständiges Verschweigen solches auf Dauer nicht verheimlichen lassen würde.

Zutreffend ist aber auch der Einwand des Amtsbeauftragten, dass auch eine angestrebte gleichsam nur vorübergehende Abgabenvermeidung eine entsprechende Abgabenverkürzung bewirkt.

Denkbar ist aber auch die Möglichkeit, dass Herr c tatsächlich der Meinung war, er dürfe vorerst eine Art Arbeitnehmerveranlagung veranlassen, zu welcher erst in der Folge seine weiteren Einkünfte – welche von seinem Steuerberater errechnet würden – hinzugezählt würden, wenngleich dieses durch die Belehrungen im verwendeten Formular L 1 (Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004), nämlich *"Beziehen Sie neben lohnsteuerpflichtigen Einkünften andere steuerpflichtige Einkünfte (Einnahmen abzüglich Betriebsausgaben oder Werbungskosten) von mehr als **730 Euro** im Kalenderjahr oder wollen Sie einen Verlustvortrag geltend machen, verwenden Sie bitte das **Formular E 1.**"*, aber auch ausdrücklich ausgeschlossen war.

Zusammenfassend ist auszuführen, dass trotz gegebener an der Grenze des Vorstellbaren liegenden "Absurditäten" in der Verhaltensweise des Beschuldigten der von der Finanzstrafbehörde zu erbringende Nachweis der vorsätzlichen Verheimlichung der verfahrensgegenständlichen Einkünfte nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit erbracht werden kann.

Kann die Finanzstrafbehörde aber auch nach Würdigung aller aufgenommenen Beweise über Tatsachen keine Klarheit erlangen, dürfen diese nicht zum Nachteil des Beschuldigten als gegeben angenommen werden. Verbleibende Zweifel haben sich daher immer zugunsten des Beschuldigten auszuwirken

Es ist demzufolge in der Gesamtbetrachtung der Umstände im Zweifel zu Gunsten des Beschuldigten von einer unbewussten fahrlässigen Vorgangsweise hinsichtlich der durch ihn bewirkten Abgabenverkürzung an Einkommensteuer für 2004 auszugehen.

Eine vorsätzliche Begehungsweise seitens des Beschuldigten hat sich trotz schwerwiegender diesbezüglicher Verdachtsmomente auf Grund des Dargelegten als nicht nachweisbar gezeigt.

Zur Strafbemessung:

Gemäß § 23 Abs.1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung zunächst die Schuld des Täters. Nach Abs.2 und 3 dieser Bestimmung sind bei der Bemessung der Strafe dabei die Erschwerungs- und die Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen, aber auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Gemäß § 23 Abs.4 leg.cit. in der Fassung des SteuerreformG 2005, BGBl I 2004/57, in Geltung ab dem 5. Juni 2004, ist bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit einem ein Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag nur zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen.

An besonderen Gründen im Sinne des § 23 Abs. 4 FinStrG sind in der Regierungsvorlage, 451 BlgNR 22. GP, beispielhaft ein beträchtliches Überwiegen der Milderungsgründe gegenüber den Erschwerungsgründen und fehlende spezialpräventive Erfordernisse genannt. Ganz allgemein ist als Grund für die Einführung der so genannten Mindestgeldstrafe genannt, dass den Tätern die strafrechtlichen Konsequenzen steuerlichen Fehlverhaltens deutlicher als bisher vor Augen geführt werden sollten und daher die Strafbemessung bei den wertbetragsabhängigen Geldstrafen ein Zehntel der Obergrenze des Strafrahmens – besondere Gründe ausgenommen – nicht unterschreiten dürfe.

Gemäß § 34 Abs.4 FinStrG werden Abgabenverkürzungen im Sinne des § 34 Abs.1 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Der Strafrahmen beträgt daher im gegenständlichen Fall € 16.287,76.

Hielten sich die Milderungs- und Erschwerungsgründe die Waage und wäre von durchschnittlichen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Beschuldigten auszugehen, ergebe sich solcherart eine Geldstrafe von rund € 8.000,00.

Das Ausmaß der Sorglosigkeit des Beschuldigten verlangte an sich eine massive Überschreitung dieses Ausgangswertes, wobei aber einem solchem Umstand als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Beschuldigten, seine nervliche Überlastung durch das Burn-out, die erfolgte Schadensgutmachung, sowie seine Mitwirkung an der Aufklärung des strafelevanten Sachverhaltes entgegenstehen.

Unter Bedachtnahme auch auf seine derzeitige Lebenssituation, wie von ihm geschildert, seine angespannte wirtschaftliche Situation und seine Sorgepflicht für seine Ehegattin war daher tatsächlich eine Abmilderung der Geldstrafe auf lediglich € 4.000,00 vorzunehmen.

Für die Anwendung einer weiteren Strafmilderung ist aber in Anbetracht der zumal zu beachtenden Generalprävention kein Raum.

So gesehen ist auch der Berufung des Amtsbeauftragten ein Erfolg beschieden, weil infolge des damit verbundenen Wegfalles des Verböserungsverbotes auf die Schwere der Fahrlässigkeit des Beschuldigten Bedacht genommen und trotz massiver Verringerung des Strafrahmens das relative Ausmaß der Geldstrafe angehoben werden konnte.

Gleiches gilt grundsätzlich auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei zu Vergleichszwecken angemerkt wird, dass üblicherweise pro Festsetzung einer Geldstrafe von etwa € 8.000,00 eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat verhängt zu werden pflegt.

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 € 363,00 festzusetzen ist; sie waren daher unverändert zu belassen.

Betreff dem Begehren des Beschuldigten für den Fall, dass der Tatbestand der fahrlässigen Abgabenverkürzung aufrecht erhalten werde, auf die Verhängung einer Geldstrafe zu verzichten und es bei einer Abmahnung des Abgabepflichtigen zu belassen, wird vom Berufungssenat ausgeführt:

Gemäß § 25 Abs.1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde von der Einleitung oder von der weiteren Durchführung eines Finanzstrafverfahrens und von der Verhängung einer Strafe lediglich dann abzusehen, wenn das Verschulden des Täters geringfügig ist *und* die Tat keine oder nur unbedeutende Folgen nach sich gezogen hat. Sie hat jedoch dem Täter mit Bescheid

eine Verwarnung zu erteilen, wenn dies geboten ist, um ihn von weiteren Finanzvergehen abzuhalten.

In Ansehung der Konjunktion "und" setzt das Absehen von der Strafe also das Vorliegen zweier rechtserheblicher Tatsachen voraus. Bei Fehlen auch nur eines dieser beiden Tatbestandselemente ist den Finanzstraßenbehörden ein Absehen von der Strafe verwehrt (*Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, § 25 Tz 7).

Ein geringfügiges Verschulden kann auch bei vorsätzlichem Handeln des Beschuldigten vorliegen, allerdings nur dann, wenn besondere Umstände bei der Begehung der Tat diesen Schluss rechtfertigen, wie z.B. verminderte Zurechnungsfähigkeit, Unbesonnenheit, drückende Notlage usw. (VwGH vom 5.9.1986, 86/18/0167, 15.12.1993, 92/13/0218, 31.5.1995, 94/16/0230) (*Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, § 25 Tz 7b).

Wie aus den vom Berufungssenat dargelegten Entscheidungsgründen erhellt, ist das Fehlverhalten des Beschuldigten betreffend seine steuerlichen Verpflichtungen auf Grund einer – unbewussten – Fahrlässigkeit entstanden.

Selbst wenn der Berufungssenat aus diesem Grund zum Schluss gekommen wäre, dass hier ein geringfügiges Verschulden des Beschuldigten vorliegen würde, wäre dem Begehren des Beschuldigten auf Absehen von einer Bestrafung kein Erfolg zu bescheiden.

Es ist betreff der zweiten rechtserheblichen Tatsache vorerst auf die diesbezügliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen:

Das Verhalten des Beschuldigten hat nämlich nicht "keine oder nur unbedeutende Tatfolgen" nach sich gezogen.

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann bei einem Verkürzungsbetrag von ATS 73.500,00 (€ 5.341,46) keine Rede davon sein, dass die Tat keine oder nur unbedeutende Folgen nach sich gezogen hat (VwGH vom 8. Februar 1990, 89/16/0044; ebenso VwGH vom 27. September 1990, 89/16/0046, bei einem Verkürzungsbetrag von ATS 26.021,00 (€ 1.891,02); VwGH vom 23. Jänner 1970, 1338/69, zu einem Verkürzungsbetrag von ATS 13.000,00 (€ 944,75); VwGH und vom 26. November 1998, 98/16/0199, zu einem solchen von ATS 23.000,00 (€ 1.671,48) (*Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, § 25 Tz 8b).

Bei der Summe des gegenständlichen Verkürzungsbetrages in Höhe von € 16.287,76 ist es schon allein vom absoluten Betrag her nicht mehr tunlich, davon zu sprechen, dass die Tat etwa keine oder nur unbedeutende Folgen nach sich gezogen hätte. Die Nichtentrichtung von Einkommensteuer bzw. die Verkürzung von Abgaben in diesem Ausmaß haben auch nicht

allenfalls deswegen nur unbedeutende Folgen, weil schließlich eine weit verspätete nachträgliche Entrichtung erfolgte – wenngleich eine solche als strafmildernder Umstand wie im gegenständlichen Fall zu berücksichtigen ist.

Die Voraussetzungen zur Anwendung der Bestimmungen des § 25 Abs.1 FinStrG sind daher nicht vorgelegen.

Hinsichtlich einer bedingten Strafnachsicht gemäß § 26 Abs.1 FinStrG ist abschließend zu bemerken, dass eine solche lediglich im gerichtlichen, aber nicht im – wie gegenständlich – verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren gesetzlich vorgesehen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 21. April 2009