



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Linz 1 in der Finanzstrafsache gegen HB, geb. X, Adresse, vertreten durch Gerhard Friedl, Steuerberater, 4707 Schlüßberg, Marktplatz 4, wegen des Finanzvergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 5. November 2007 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Braunau Ried Schärching, vertreten durch Dr. Johannes Stäudelmayr, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 3. Oktober 2007, StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung wird teilweise stattgegeben und der angefochtene Bescheid in seinem Ausspruch über Schuld und Strafe sowie hinsichtlich der Bestimmung über die Verfahrenskosten wie folgt abgeändert:

HB ist schuldig, als Abgabepflichtiger fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch die Nichterfassung sämtlicher Erlöse in den Steuererklärungen eine Verkürzung an Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2001 in Höhe von insgesamt 2.330,79 € (USt: 1.751,49 €; ESt: 579,27 €) bewirkt und dadurch das Finanzvergehen nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben.

Gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG wird über ihn eine Geldstrafe von 250,00 € verhängt und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit zwei Tagen bemessen.

Die vom Beschuldigten zu tragenden Verfahrenskosten werden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG mit 25,00 € bestimmt.

Gemäß §§ 136, 157 FinStrG wird das Finanzstrafverfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2002 bis 2004 eingestellt.

II. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) übt seit dem Jahr 2001 Montagetätigkeiten im Rahmen eines Einzelunternehmens aus.

Eine ursprünglich die Jahre 2002 bis 2004 umfassende Außenprüfung wurde auf Grund einer Kontrollmitteilung auf das Jahr 2001 ausgedehnt und wegen des Verdachtes der Nichterklärung von Umsätzen die Rechtsgrundlage für die Prüfung auf § 99 Abs. 2 FinStrG geändert.

Der Prüfungs- und Nachschauauftrag für den Zeitraum 2002 bis 2004 wurde dem Bw am 8. Mai 2006 zur Kenntnis gebracht; eine Selbstanzeige wurde nicht erstattet.

Einem im Arbeitsbogen zu ABNr. 2 abgehefteten Aktenvermerk des Prüfers vom 4. Juli 2006 ist zu entnehmen, dass er für das Jahr 2001 Kontrollmaterial von der Fa. M OHG erhalten und eine Befragung des Bw ergeben habe, dass diese bisher nicht erklärten Erlöse ihm zuzurechnen seien.

Ebenfalls am 4. Juli 2006 wurde auf dem Prüfungs- und Nachschauauftrag vermerkt, dass die Rechtsgrundlage des Prüfungs- und Nachschauauftrages auf § 99 FinStrG geändert und der Prüfungsauftrag auf den Zeitraum 2001 ausgedehnt werde.

Mit Schreiben vom 4. Juli 2006 informierte der Prüfer den Bw unter Anschluss des geänderten Prüfungsauftrages schriftlich über die Ausdehnung der Prüfung und die Änderung des Rechtsgrundes für die Prüfung wegen des Verdachtes der Nichterklärung von Umsätzen für das Jahr 2001. Die Umsätze aus den Geschäften mit der Fa. M OHG, die ihm anlässlich der Befragung am 13. Juni 2006 zur Kenntnis gebracht worden seien, seien ihm zuzurechnen.

Am 17. August 2006 bestätigte der Bw mit seiner Unterschrift, sowohl die Änderung der Rechtsgrundlage als auch die Ausdehnung des Prüfungsauftrages zur Kenntnis genommen zu haben.

Folgende Feststellungen des Prüfers erachtete die Finanzstrafbehörde erster Instanz für strafrechtlich relevant:

In Tz. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17. August 2006, ABNr. 2, führte der Prüfer aus, dass Erlöse von im Jahr 2001 erbrachten Leistungen an die Fa. M OHG in den Abgabenerklärungen des Bw nicht enthalten seien. Der Bw habe - neben dem Betriebskonto - bei der VKB A das Bankkonto 99 eröffnet, die Überweisung der Erlöse auf dieses Konto veranlasst, von dort Behebungen getätigt und Rechnungen gelegt, sodass diese Einnahmen - die Bruttoeinnahmen hätten laut Kontoauszügen 361.512,00 S betragen – trotz seiner Aussage, diese Umsätze seien solche des Herrn JF, ihm zuzurechnen seien.

Der Prüfer erhöhte demzufolge die Entgelte und Einnahmen des Bw um jeweils 301.260,00 S, gestand dem Bw aber Betriebsausgaben im Ausmaß von 80 % zu, weshalb er den Gewinn um 60.252,00 S erhöhte.

Außer diesen Erlösen habe die Fa. M OHG weitere Beträge bezahlt. Laut gesonderter Niederschrift vom 17. August 2006 habe der Bw den Erhalt dieser Gelder bestritten. Auf Grund der niederschriftlichen Aussage des Bw und einer Unterlage, aus der die Barzahlung zumindest eines Teilbetrages an JF nachvollziehbar gewesen sei, seien diese Barzahlungen dem Bw nicht zuzurechnen gewesen.

In Tz. 4 der Niederschrift wurde dem Bw weiters vorgeworfen,

- im Prüfungszeitraum laufend Aushilfslöhne verbucht und die Anschriften der Lohnempfänger auf den Belegen teilweise nicht angeführt zu haben, bzw. seien die Empfänger in den Datensätzen der Finanzverwaltung zum Teil nicht auffindbar gewesen (Pkt. a);
- im Jahr 2002 drei Computer im Wert von 4.199,00 € gekauft und als Werbeaufwand verbucht zu haben. Die angeblich unentgeltliche und ohne Gegenleistung erfolgte Weitergabe an Geschäftspartner sei unglaubwürdig (Pkt. b);
- die Reisekostenaufzeichnungen derart gestaltet zu haben, dass nach einigen Tagen oftmals ein anderer, nahe liegender Ort eingetragen sei, obwohl die Nächtigungsbelege durchgehend von derselben Unterkunft stammten. Die Überschreitung der so genannten "Fünftagesgrenze" sei wegen des gleichen Nächtigungsortes wahrscheinlich. Hinsichtlich der Nächtigungen sei eine Trennung zwischen Unternehmer und den Dienstnehmern schwierig (Pkt. c);

- neben den verbuchten Tagesdiäten und Auslösen der Dienstnehmer vor Ort oftmals Verpflegungseinkäufe getätigt zu haben. Der Abzug der tatsächlichen Kosten neben den Pauschalsätzen sei nicht möglich (Pkt. d);
- den Eintritt für die Familie, auch wenn die Ehegattin Dienstnehmerin sei, in den Bayernpark als Betriebsausgaben geltend gemacht zu haben, obwohl es sich beim Eintritt für die Familie um nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung handle (Pkt. e).

Aus den geltend gemachten Aufwendungen seien daher für 2001 3.000,00 S, für 2002 6.000,00 € (500,00 € Vorsteuer), für 2003 2.000,00 € (100,00 € Vorsteuer) und für 2004 3.000,00 € (150,00 € Vorsteuer) als privat veranlasst auszuscheiden gewesen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und veranlasste die Wiederaufnahme der Einkommen- und Umsatzsteuer 2001 bis 2004.

Die im wiederaufgenommenen Verfahren am 28. August 2006 ergangenen Bescheide blieben unangefochten und sind in Rechtskraft erwachsen.

Mit Bescheid vom 22. Jänner 2007 leitete die Finanzstrafbehörde Braunau Ried Schärding gegen den Bw ein Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes ein, dieser habe vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 2001 bis 2004 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 5.128,68 € und an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt 5.848,22 € dadurch bewirkt, dass er Erlöse in Höhe von 301.260,00 S in den Steuererklärungen nicht erfasst habe und dass er für die Jahre 2001 bis 2004 privat veranlasste Aufwendungen in Höhe von 3.000,00 S, 6.000,00 €, 2.000,00 € und 3.000,00 € zu Unrecht als Betriebsausgaben geltend gemacht habe. Er habe dadurch das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Zur Begründung wurde im Wesentlichen auf Tz. 1 und 4 der Niederschrift vom 17. August 2006 verwiesen.

Mit Strafverfügung vom 6. März 2007 wurde der Bw der vorsätzlicher Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2004 schuldig erkannt und über ihn eine Geldstrafe von 3.500,00 €, im Nichteinbringungsfall 17 Tage Ersatzfreiheitsstrafe, verhängt.

Mit Eingabe vom 21. März 2007 erhob der steuerliche Vertreter des Bw gegen diese Strafverfügung einen – unbegründeten – Einspruch, wodurch die Strafverfügung außer Kraft gesetzt wurde und das Verfahren nach den Bestimmungen der §§ 115 bis 142 FinStrG durchzuführen war (§ 145 Abs. 2 FinStrG).

In der am 14. September 2007 anberaumten mündlichen Verhandlung gab der Bw, zu seinen persönlichen Verhältnissen befragt, an, verheiratet und für drei Kinder sorgepflichtig zu sein. Er besitze ein Einfamilienhaus und habe rund 300.000,00 € Schulden. Zur Frage nach seinem Einkommen verwies er auf die Einkommensteuererklärung 2006.

Der sich nicht schuldig bekennende Bw verwies im Zusammenhang mit dem VKB-Konto auf seine am 23. Juni 2006 gegenüber dem Prüfer getätigte Aussage. Er führe in ganz Österreich Montagen durch. Mit den bei der Fa. M OHG in B im Burgenland übernommenen Arbeiten habe er nichts zu tun. Er habe von diesem Unternehmen keine Rechnungen erhalten und diese erst bei der Betriebsprüfung gesehen. Unter den Scheckeingängen hätten sich unter anderem Rechnungsbeträge der Fa. G GmbH befunden, mit denen er ebenfalls nichts zu tun habe. Er verweise dazu auf die Niederschrift vom 19. September 2006, die nach Erlassung der wiederaufgenommenen Bescheide angefertigt worden sei. Seine missliche Lage wegen des Erlöskontos sei nur wegen seiner Gefälligkeit gegenüber JF entstanden. Zu den Privataufwendungen die Computer betreffend verweise er auf seine Erklärungen gegenüber dem Prüfer.

Mit Erkenntnis vom 3. Oktober 2007 erkannte das Finanzamt Braunau Ried Schärading als Finanzstrafbehörde erster Instanz den Bw. nach § 34 Abs. 1 FinStrG für schuldig, unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 2001 bis 2004 fahrlässig eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 5.128,68 € und an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt 5.848,22 € dadurch bewirkt zu haben, dass er Erlöse in Höhe von 301.260,00 S in den Steuererklärungen nicht erfasst habe, und für die Jahre 2001 bis 2004 privat veranlasste Aufwendungen in Höhe von 3.000,00 S, 6.000,00 €, 2.000,00 € und 3.000,00 € zu Unrecht als Betriebsausgaben geltend gemacht zu haben. Er habe dadurch das Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von € 1.600,00 € verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von acht Tagen ausgesprochen.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit € 160,00 € bestimmt.

Für eine im Unternehmen des Bw durchgeführte Betriebsprüfung sei der Prüfungsauftrag ursprünglich für die Jahre 2002 bis 2004 ausgestellt worden. Dieser sei aber auf das Jahr 2001 ausgedehnt worden, da der Prüfer auf mehrere an die Fa. M OHG ergangene

Rechnungen mit dem Firmenkopf des Bw gestoßen sei, die in dessen Rechenwerk nicht enthalten gewesen seien. Die Rechnungsbeträge seien überwiegend mittels Scheck auf ein Bankkonto des Bw bei der VKB A mit der Nr. 99 eingegangen, das er selbst bei diesem Geldinstitut eingerichtet habe.

Am 3. Mai 2001 seien dies ein Scheck über 30.000,00 S, am 8. Mai 2001 Beträge von 27.360,00 S und 20.520,00 S, am 11. Mai 2001 ein Scheck über 27.648,00 S, am 25. Mai 2001 ein Scheck über 85.584,00 S, am 30. Mai 2001 ein Scheck über 48.000,00 S, am 21. Juni 2001 ein Scheck über 48.000,00 S und am 5. Juli 2001 ein Scheck über 74.400,00 S gewesen. In Summe seien Bankeingänge in Höhe von 361.512,00 S erfolgt. Die Geldbeträge habe der Bw nach Einlangen umgehend, meist am gleichen Tag, vom Konto behoben.

Der Prüfer habe weiters von den geltend gemachten Aufwendungen Beträge von 3.000,00 S (2001), 6.000,00 € (2002), 2.000,00 € (2003) und 3.000,00 € (2004) ausgeschieden, weil er hinsichtlich der Aushilfslöhne und Reiseaufwendungen zweifelhafte Buchungen festgestellt habe. Die auf den Belegen ausgewiesenen Lohnempfänger hätten zum Teil nicht verifiziert werden können, und Tagesgebühren seien doppelt abgesetzt worden. Weiters seien die Ausgaben von drei Rechnern zu Unrecht als Werbeaufwand verbucht und für die Gattin eine Eintrittskarte in den Bayernpark als betrieblich veranlasst geltend gemacht worden.

Zentrale Frage sei, ob der Beschuldigte bei der VKB A vorsätzlich ein Konto eröffnet habe, um Betriebseinnahmen der Besteuerung zu entziehen. Dieses Bankkonto sei jedenfalls im Zusammenhang mit Geschäften gestanden, die der Beschuldigte mit JF aus Adresse1, einer ebenfalls in dieser Branche tätigen Person, gemeinsam getätigt habe. Um ein vollständiges Bild von den Vorgängen zu erhalten, hätte es einer zeugenschaftlichen Einvernahme dieses Geschäftsmannes bedurft. Davon sei aber Abstand genommen worden, da dieser amtsbekannte Unternehmer erfahrungsgemäß behördliche Ladungen missachte. Dieses seit Jahren demonstrierte, völlig gleichgültige Verhalten gegenüber der Abgabenbehörde hätte auch dem Beschuldigten auf Anhieb auffallen müssen.

Verfüge ein Unternehmer über ein auf seinen Namen lautendes Geschäftskonto und gingen darauf Gelder ein, denen Rechnungen zu Grunde lägen, die auf seinen Unternehmensnamen ausgestellt worden seien, so spreche eine Nichtversteuerung dieser Beträge eindeutig für den Kontoinhaber als Steuerschuldner. Der Beschuldigte habe bei der Befragung am 23. Juni 2006 zugestanden, das Bankkonto eröffnet und die darauf deponierten Gelder eigenhändig behoben zu haben. Wolle man der Version des Beschuldigten Glauben schenken, dass er nur stellvertretend für JF aufgetreten sei und die Beträge allesamt an ihn weiter gegeben habe,

ändere dies nichts daran, dass sich diese in der Sphäre des Beschuldigten befunden hätten und ihm daher zuzurechnen seien. Bei einer derart gewählten Vorgangsweise müsse er damit rechnen, dass die Einnahmen in keiner Buchhaltung aufscheinen würden. Im Übrigen sei nicht anzunehmen, dass der Beschuldigte den Abmachungen mit JF völlig uneigennützig zugestimmt habe. Wer sich auf derartige Geschäftsbeziehungen mit einer Person wie JF einlasse und auf seine Versprechungen vertraue, verhalte sich das abgabenrechtliche Schicksal der gemeinsam mit ihm erwirtschafteten Erlöse betreffend grob fahrlässig. Dies umso mehr, als der Beschuldigte selbst ausgeführt habe, dass Blankoabrechnungen im Spiel gewesen und von JF Schwarzarbeiter bereitgestellt worden seien.

Dem Beschuldigten werde in Anbetracht der aus seiner Sicht verhängnisvollen Zusammenarbeit mit JF in großzügiger Interpretation der Geschehnisse zugestanden, nicht in Verkürzungsabsicht vorsätzlich gehandelt zu haben, doch habe er in Konsequenz seines mehr als leichtfertigen Verhaltens zumindest eine fahrlässige Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG zu vertreten. Vor allem die Konzentration der Bankeingänge von Mai 2001 bis Juli 2001 ließen die Aussagen des Beschuldigten bezüglich der frühen Schließung des Kontos und Aufkündigung der Zusammenarbeit mit JF wahrscheinlich erscheinen und spreche dies zu seinen Gunsten.

Die Privatausscheidungen betreffend lägen Ungereimtheiten vor, die der Beschuldigte nicht plausibel habe aufklären können. Nicht nachvollziehbar sei u.a., dass er eine Verwandte, die Schülerin RN, die für ihn eine mögliche Baustelle ausgekundschaftet habe, mit einem Notebook im Wert von 1.450,00 € beschenkt habe.

Von einer Selbstanzeige auf Grund des Aktenvermerkes vom 23. Juni 2006 könne nicht ausgegangen werden, weil der Beschuldigte in seinen Äußerungen keine Verfehlungen eingestanden habe. Dem Finanzamt seien die Vorgänge rund um die Fa. M OHG außerdem auf Grund der zeitlich vorgelagerten Prüfung bei JF bereits im Wesentlichen bekannt gewesen. Seine Aussagen anlässlich dieser Befragung seien daher bloß als Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung zu werten.

Bei den Strafzumessungsgründen sei neben der bisherigen finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit die inzwischen vollständige Schadensgutmachung als mildernd zu würdigen. Unter Berücksichtigung der anlässlich der mündlichen Verhandlung festgestellten persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse und dem ebenfalls nicht zu vernachlässigenden Aspekt der General- und Spezialprävention sei mit der ausgesprochenen Geldstrafe in Höhe von rund 15 % der möglichen Strafobergrenze dem gesetzlichen Strafzweck Genüge getan.

Gegen die Bestrafung wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung und in eventu gegen die Höhe der verhängten Geldstrafe richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten mit dem Antrag, das angefochtene Erkenntnis "einzustellen".

Nach Darstellung des bisherigen Verfahrens brachte der Bw im Wesentlichen sinngemäß vor, dass die Ermessensentscheidung im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO über die Ausdehnung der abgabenbehördlichen Prüfung auf das Jahr 2001 erst erfolgt sei, nachdem der Bw das Prüfungsergebnis nicht ohne "Wenn und Aber" habe hinnehmen wollen. Festzustellen sei, dass nur bei vorsätzlich begangenen Finanzvergehen eine Offenlegung vor Beginn einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Straffreiheit einer Selbstanzeige gemäß § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG gefordert werde. Bei einer fahrlässigen Abgabenverkürzung, wie im vorliegenden Fall erwiesen, könne aber auch eine wahrheitsgemäße Mitwirkung bei der Sachverhaltsfeststellung während einer Prüfung strafbefreiende Wirkung haben. In diesem Sinn sei der im bekämpften Bescheid festgestellte Einwand der Verteidigung im Zuge der mündlichen Verhandlung zu verstehen.

Das Straferkenntnis beschäftige sich eingehend mit dem zweifelhaften Charakter des Geschäftspartners. Der strafbestimmende Wertbetrag aus der Umsatzsteuer wäre aber durch eine vom Bw ausgestellte Gutschrift zu beseitigen gewesen, sodass die inkriminierte Prüfungsfeststellung a priori nicht hätte getroffen werden können. Die in Gang gesetzten Sanierungsmaßnahmen würden bei Erfolg nachzureichende Beweismittel darstellen.

Zu den strafrechtlich eingebundenen Privatausscheidungen sei festzustellen, dass bei den unter lit. a und b getroffenen Feststellungen für die Geltendmachung als Betriebsausgaben Beweisnotstand bestehe bzw. eine Nichtberücksichtigung im Sinne des § 162 BAO vorgenommen worden sei. Zu den Reisekostenverrechnungen unter lit. c und d sei bei der strafrechtlichen Würdigung zu berücksichtigen, dass es sich hier um eine Pauschalberichtigung handle. Die Feststellung unter lit. e habe eine Größenordnung, die vernachlässigt werden möge.

Als Beweismittel führte der steuerliche Vertreter an:

- ein Fax des Steuerberaters Dr. R vom 19. Juni 2006 des Schreibens des Steuerberaters an den Beschuldigten vom 6. September 2006 zum Beweis dafür, dass im Bemessungsverfahren kein Rechtsmittel erwogen worden sei;
- laut nicht mit Datum versehenem Prüfungsauftrag (ABNr. 2) sei am 8. Mai 2006 das Prüfungsverfahren eröffnet worden. Am 28. April 2006 sei die Prüfung beim Steuerberater und beim Unternehmen telefonisch angekündigt worden. Laut Ergänzung auf dem



Prüfungsauftrag sei dem Bw zur Kenntnis gebracht worden, dass am 4. Juli 2006 die Rechtsgrundlage des Prüfungs- und Nachschauauftrages auf § 99 FinStrG geändert und der Gegenstand der Prüfung auf das Jahr 2001 ausgedehnt worden sei. Am 4. Juli 2006 sei weiters von der Prüfungsabteilung der geänderte Prüfungsauftrag vorab per Post zur Kenntnis gebracht, ein Vorhalt vom 12. und 13. Juni 2006 urgirt und mitgeteilt worden, dass die Geschäfte mit der Fa. M OHG dem Bw zugerechnet würden. Weiters sei ein Programm über die Schlussbesprechung 2001 bis 2004 zugesendet worden.

Die Beweismittel seien zum Beweis dafür anzuführen, *"dass die Prüfung des Jahres 2001 ohne Prüfungsauftrag erfolgte, die Aufklärung des Sachverhaltes "F" bei Beweiswürdigung unbeachtet blieb und in einem Aktenvermerk "Auskunftseinholung am 23. Juni 2006 bei HB in D" festgehalten wurde und somit meinem Mandanten keine Gelegenheit ermöglicht wurde, vor Beginn der Prüfung des Jahres 2001 eine allfällige Selbstanzeige zu erstatten."*

Zum Strafausmaß wurde eingewendet, dass zur Bekämpfung der Strafhöhe im Falle der Nichteinstellung dieses Verfahrens ins Treffen geführt werde, dass ausreichende Gründe für die Finanzstrafbehörde aktenkundig seien, nur eine Verwarnung auszusprechen bzw. vom herabzusetzenden strafbestimmenden Wertbetrag die Mindeststrafe zu errechnen.

Der Unabhängige Finanzsenat befragte JF im Zusammenhang mit den von der Fa. M OHG auf das Konto 99 bei der VKB A, lautend auf den Bw, überwiesenen Beträgen in Höhe von 361.512,00 S schriftlich als Zeugen und ersuchte ihn unter Hinweis auf die ihn treffende Wahrheitspflicht anzugeben, in welchem prozentuellen Ausmaß die Aufteilung der Gelder zwischen ihm und dem Bw erfolgt sei, welche Leistungen er und welche der Bw erbracht habe bzw. auf welche Art (bar oder mit schriftlicher Empfangsbestätigung, Überweisung auf ein Konto o.ä.) die Übergabe seines Anteils erfolgt sei.

JF teilte dazu telefonisch mit, dass er die Hälfte der Gelder erhalten und davon die Arbeiter bezahlt habe.

Eine schriftliche Beantwortung sämtlicher an ihn gerichteten Fragen erfolgte jedoch entgegen telefonischer Zusicherung nicht.

Zur Geltendmachung des Servers und der zwei Notebooks (4.199,00 €) als Werbeaufwand befragte der Unabhängige Finanzsenat die angeblich Begünstigten, EZ, AN und RN, schriftlich als Zeugen.

EZ teilte dazu mit Telefax vom 20. August 2008 mit, richtig sei, dass er vor Jahren vom Bw einen PC (Server) erhalten habe. Der Bw habe zu dieser Zeit von seinem damaligen

Arbeitgeber (in Vertretung durch ihn) viele Aufträge erhalten. Der Bw habe ihm einen PC für die Datensicherung bezahlt, da sein damaliger Arbeitgeber dazu nicht bereit gewesen sei. Diesen PC habe er damals für seine berufliche Tätigkeit verwendet.

Mag. AN gab mit E-Mail vom 19. September 2008 an, nach § 25 BAO an sich ein Weigerungsrecht zu haben, da der Bw der Ehemann seiner Tante sei; dennoch wolle er zur Sachverhaltsklärung beitragen. Im Zeitraum Ende 2001 bis einschließlich 2005 habe er als Verwandtschafts- bzw. Freundschaftsdienst die EDV-Betreuung des Unternehmens des Bw übernommen. Eine monetäre Vergütung sei nicht erfolgt. Er sei in diesem Zeitraum geschätzte 25-mal vor Ort gewesen, um Arbeiten durchzuführen. Mitte bis Ende 2002 habe der Bw durch ihn erfahren, dass die Fa. K in S ihr Lager erweitere und Regalmontagearbeiten verberge. Dass der Bw daraufhin den Zuschlag erhalten habe, sei ausschlaggebend für die Weitergabe des besagten IPC Notebooks gewesen.

Die an RN versendete schriftliche Zeugenbefragung wurde nach Ablauf der Hinterlegungsfrist mit dem Vermerk "nicht behoben" retourniert.

Die dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Zeugenaussagen wurden sowohl dem Bw als auch dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt.

Der Bw wurde darüber hinaus aufgefordert, eine schriftliche Bestätigung der RN über den Empfang des Fusi Notebooks im Wert von 1.308,00 € zur Einsicht vorzulegen, sofern eine solche vorhanden sei. Er möge ferner bekannt geben, wie seine Einwendungen, der strafbestimmende Wertbetrag aus der Umsatzsteuer wäre durch eine von ihm ausgestellte Gutschrift zu beseitigen gewesen (S 2 der Berufung) bzw. die Aufklärung des Sachverhaltes "F" sei bei der Beweiswürdigung unbeachtet geblieben (S 3 der Berufung), zu verstehen seien.

Mit E-Mail vom 5. November 2008 verzichtete das Finanzamt auf eine Gegenäußerung. Auch der Bw gab innerhalb der bis zum 31. Dezember 2008 verlängerten Frist keine Stellungnahme ab.

### ***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

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

Der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG macht sich schuldig, wer diese in § 33 Abs. 1 FinStrG bezeichnete Tat fahrlässig begeht.

*Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG wird, wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt (Selbstanzeige). Eine Selbstanzeige ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.*

*§ 29 Abs. 2 FinStrG: War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offengelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgaben- oder Monopolvorschriften entsprechend entrichtet werden. Werden für die Entrichtung Zahlungserleichterungen gewährt, so darf der Zahlungsaufschub zwei Jahre nicht überschreiten; diese Frist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Betrages an den Anzeiger zu laufen.*

*§ 29 Abs. 3 FinStrG: Straffreiheit tritt nicht ein,*

*a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren,*

*b) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung einer Tat, durch die Zollvorschriften verletzt wurden, unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder*

*c) wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird.*

*§ 29 Abs. 5 FinStrG: Die Selbstanzeige wirkt nur für die Personen, für die sie erstattet wird.*

*Gemäß § 14 Abs. 3 FinStrG ist eine Verfolgungshandlung jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichtes, einer Finanzstrafbehörde oder eines im § 89 Abs. 2 genannten Organs, die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen, Beschuldigten oder Angeklagten richtet, und zwar auch dann, wenn das Gericht, die Finanzstrafbehörde oder das Organ zu dieser Amtshandlung nicht zuständig war, die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreicht oder die Person, gegen die sie gerichtet war, davon keine Kenntnis erlangt hat.*

Soweit der Bw erkennbar von der Vorstellung ausgeht, dass – im Falle einer fahrlässigen Abgabenverkürzung - auch einer wahrheitsgemäßen Mitwirkung an der Sachverhaltsaufklärung während einer Prüfung strafbefreiende Wirkung zuzuerkennen sei, ist dem Folgendes zu entgegnen:

Essentielle Bestandteile einer Selbstanzeige sind, wie sich bereits aus dem Gesetzestext ergibt, einerseits die "Darlegung einer Verfehlung" und andererseits, sofern mit der Verfehlung eine Abgabenverkürzung verbunden war, die "Offenlegung der für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände". Damit überhaupt von einer Selbstanzeige gesprochen werden kann, ist die Bekanntgabe von Zuwiderhandlungen gegen die Abgabenvorschriften erforderlich.

In dem im Zusammenhang mit einer Selbstanzeige mehrfach erwähnten Aktenvermerk vom 23. Juni 2006 gestand der Bw aber nicht zu, sondern bestritt vielmehr, dass die auf das Bankkonto 99 bei der VKB A überwiesenen und von ihm behobenen Geldbeträge ihm zuzurechnen seien, weil er die gesamte Geldsumme JF weiter gegeben habe. Die Deutung dieses Aktenvermerks als Selbstanzeige war schon deswegen nicht möglich, weil eine Verfehlung nicht dargelegt, sondern eine solche vielmehr in Abrede gestellt wurde.

Zum Einwand, die Prüfung des Jahres 2001 sei ohne Prüfungsauftrag erfolgt und dem Bw die Möglichkeit genommen worden, vor Beginn der Prüfung des Jahres 2001 Selbstanzeige zu erstatten, ist festzustellen, dass bei vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige spätestens bei Beginn der Amtshandlung erstattet werden muss, wogegen bei fahrlässig begangenen Finanzvergehen eine Selbstanzeige auch noch während der Prüfung möglich ist, solange der Prüfer das Finanzvergehen noch nicht entdeckt hat.

Darüber hinaus ist während einer Prüfung sowohl bei vorsätzlich als auch bei fahrlässig begangenen Finanzvergehen eine Selbstanzeige hinsichtlich solcher Abgaben möglich, die vom Prüfungsauftrag nicht erfasst sind (Reger/Hacker/Kneidinger, FinStrG<sup>3</sup>, Band I, K 29/21).

Gegenständlich ergibt sich aus dem Arbeitsbogen, dass der Prüfer den steuerlichen Vertreter des Bw mit E-Mail vom 19. Juni 2006 darüber informiert hat, dass er Kontrollmitteilungen für das Jahr 2001 erhalten habe und um Übermittlung des Kontos "Erlöse" ersuche.

Mit Schreiben vom 4. Juli 2006 teilte der Prüfer dem Bw mit, dass der Prüfungsauftrag auf das Jahr 2001 ausgedehnt worden sei und der Rechtsgrund der Prüfung wegen des Verdachtes der Nichterklärung von Umsätzen für 2001 auf § 99 FinStrG geändert werde. Beabsichtigt sei, ihm die Umsätze aus den Geschäften mit der Fa. M OHG, die ihm anlässlich der Befragung am 13. Juni 2006 vorgehalten worden seien, zuzurechnen.

Ebenfalls am 4. Juli 2006 wurde dem Bw der geänderte Prüfungsauftrag (nämlich Änderung der Rechtsgrundlage für die Prüfung auf § 99 Abs. 2 FinStrG und Ausdehnung der Prüfung auf das Jahr 2001) per Post zur Kenntnis gebracht und bestätigte er die Kenntnisnahme dieses geänderten Prüfungsauftrages am 17. August 2006 durch seine Unterschrift.

Nicht der Aktenlage entspricht demnach das Vorbringen des Bw, die Prüfung des Jahres 2001 sei ohne Prüfungsauftrag erfolgt.

Aktenkundig ist lediglich der bereits oben erwähnte Aktenvermerk vom 23. Juni 2006, nicht dagegen ein solcher vom 13. Juni 2006. Im Zuge dieser Befragung hatte der Bw im Wesentlichen erklärt, für die Fa. M OHG mit seiner Firma und auf seine Rechnung nicht

gearbeitet zu haben. JF habe mit ihm zusammenarbeiten und sich um die steuerlichen Verpflichtungen kümmern wollen. Er habe maximal drei Monate mit ihm kooperiert und, nachdem er erkannt habe, dass JF seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen sei, die Zusammenarbeit sofort beendet und das Bankkonto aufgelöst. Die Arbeiten hätten sie gemeinsam erledigt. JF habe selbst (Schwarz)Arbeiter mitgebracht. Er habe für die gemeinsamen Geschäfte das Bankkonto 99 bei der VKB A eröffnet. Obwohl auch JF verfassungsberechtigt gewesen sei, habe die Geldbehebungen immer er vorgenommen, weil JF nicht habe in Erscheinung treten wollen. Das gesamte von ihm behobene Geld habe JF bekommen. Er habe bei diesen Geschäften nichts verdient und nur seine Unkosten (z.B. KFZ) ersetzt erhalten. Er habe lediglich seinen Namen zur Verfügung gestellt und neben diesen Tätigkeiten sein Geschäft normal weiter geführt.

Der strafbefreienden Wirkung einer Selbstanzeige stehen jedenfalls die Bestimmungen des § 29 Abs. 3 lit. a bzw. b FinStrG entgegen.

Gegenständlich stellen die Information des Prüfers vom 19. Juni 2006, Kontrollmitteilungen erhalten zu haben, sowie sein Ersuchen um Übermittlung des Erlöskontos weder eine Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG noch eine Tatentdeckung dar.

Ob dem Prüfer zum Zeitpunkt der Befragung des Bw am 23. Juni 2006 und auf Grund der erhaltenen Kontrollmitteilung bereits bekannt gewesen ist, dass dieser Erlöse der Fa. M OHG nicht in sein steuerliches Rechenwerk aufgenommen hatte und die Tat damit bereits entdeckt war (§ 29 Abs. 3 lit. b FinStrG), lässt sich auf Grund der dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Unterlagen nicht eindeutig feststellen, ist aber ohne Belang, weil der Bw, wie oben angeführt, tatsächlich zu keinem Zeitpunkt eine Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG erstattet hat.

Es wäre daher am Bw gelegen gewesen, zeitgerecht, nämlich *vor* Setzung einer Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG bzw. *vor* Entdeckung der Tat, eine Selbstanzeige zu erstatten.

Entdeckt ist eine Tat dann, wenn sich ein Verdacht insoweit verdichtet hat, dass bei vorläufiger Tatbeurteilung der Nachweis der Verwirklichung des objektiven Tatbestandes eines Finanzvergehens wahrscheinlich ist.

Zum Zeitpunkt der Übermittlung des Prüfungsauftrages am 4. Juli 2006 führte der Prüfer als Grund für die Ausdehnung der Prüfung den Verdacht auf Nichterklärung von Umsätzen der Fa. M OHG an, womit die Tat entdeckt und dies dem Bw auch bekannt war, sodass zu diesem

Zeitpunkt die Erstattung einer strafbefreienden Selbstanzeige nicht mehr möglich gewesen wäre.

Der Prüfer rechnete dem Bw sämtliche zwischen Mai und Juli 2001 auf das von ihm eröffnete Konto bei der VKB A eingegangenen Beträge der Fa. M OHG in Höhe von 361.512,00 S brutto zu, weil dieser das Konto eröffnet und die Beträge auch wieder behoben hatte.

Barzahlungen der Fa. M OHG in Höhe von 76.545 S wurden dagegen nicht dem Bw, sondern JF zugerechnet, weil zumindest ein Teilbetrag nachweislich an diesen bezahlt worden war (Besprechungsprogramm vom 19. Juli 2006, Tz. 2).

Zu weiteren Rechnungen an die Fa. G gab der Bw im Zuge einer niederschriftlichen Vernehmung vom 19. September 2006 an, diese Rechnungen weder gelegt noch Zahlungen erhalten zu haben. Offensichtlich habe JF unter seinem Namen Rechnungen ausgestellt und die Rechnungsbeträge selbst kassiert.

Darüber hinaus hielt der Prüfer mit E-Mail vom 3. Juli 2006 im Zuge einer Kettenprüfung fest, dass auch ein weiterer, dort namentlich genannter Steuerpflichtiger bestreite, Aufträge für die Fa. M OHG angenommen zu haben und dieser behauptet habe, JF habe die Rechnungen gefälscht und die Gelder kassiert. Diese Angaben hielt der Prüfer für glaubwürdig (Bl. 24 des Finanzstrafaktes).

Im Zuge einer Prüfung bei einem ebenfalls namentlich genannten Unternehmen wurde dem Prüfer am 12. Juli 2006 eine Sachverhaltsdarstellung übermittelt, wonach dieses Unternehmen JF Aufträge erteilt habe. JF habe den Bw als "Kompagnon" vorgestellt. Die Rechnungen für die JF erteilten Aufträge seien von der Fa. HB Industriemontagen erstellt worden. Habe der Betriebsinhaber mit JF Gespräche geführt, sei dieser für die Fa. HB aufgetreten.

Ebenfalls im Finanzstrafakt, Bl. 22, ist ein Kassa-Eingangsbeleg abgeheftet, auf welchem JF für die Fa. HB -Montagen den Erhalt von 20.000,00 S von der Fa. M OHG bestätigt hat.

Wenngleich der Bw in seiner Berufung zur Zurechnung der gesamten auf dem Konto der VKB A eingegangenen Beträge lediglich verallgemeinernd vorbrachte, die Aufklärung des Sachverhaltes "F" sei bei der Beweiswürdigung unbeachtet geblieben, ist seinen eigenen Angaben zufolge davon auszugehen, dass er und JF im Jahr 2001 zumindest drei Monate zusammengearbeitet haben, sodass die gezahlten Beträge daher weder zur Gänze ihm noch JF zuzurechnen sein werden.

Es widerspricht jeder Lebenserfahrung, dass ein auf Gewinnerzielung ausgerichteter Unternehmer eine Kooperation mit einem anderen Unternehmer eingeht und einer der beiden

Unternehmer an dieser Zusammenarbeit nichts verdient, während dem anderen Unternehmer sämtliche Einnahmen zufließen. Die Angaben des Bw, er habe an den gemeinsamen Geschäften nichts verdient, das Bankkonto auf seinen Namen eröffnet und auch sämtliche Behebungen getätigt, weil JF nicht in Erscheinung treten wollte, ist daher als bloße Schutzbehauptung zu werten und steht zudem in Widerspruch zu den Angaben des als Zeugen schriftlich befragten Johann Froschauer.

Äußerst unwahrscheinlich scheint, dass der Bw JF innerhalb von drei Monaten Beträge in der nicht unerheblichen Höhe von rund 360.000,00 S brutto (im Vergleich dazu erklärte der Bw 2001 Gesamtumsätze von rund 800.000,00 S) ohne schriftliche Empfangsbestätigung oder sonstigen Nachweis übergeben hätte (darunter befanden sich vergleichsweise hohe Einzelbehebungen von 82.000,00 S am 25. Mai 2001, 48.000,00 S am 30. Mai 2001, 47.000,00 S am 21. Juni 2001 oder 73.000,00 S am 5. Juli 2001).

Für den Unabhängigen Finanzsenat steht damit fest, dass weder der Bw noch JF sämtliche Beträge vereinnahmt haben, doch war es sowohl wegen des fehlenden Belegmaterials als auch wegen der divergierenden Aussagen des Bw und JF nicht möglich, konkret nachzuweisen, welche Beträge der Bw und welche Beträge JF aus den gemeinsamen Geschäften lukrierten. Die größte Wahrscheinlichkeit hat für sich, dass der Bw eine finanzielle Abgeltung für seine Gefälligkeiten (Kontoeröffnung, die Möglichkeit für JF, anonym zu bleiben) erhielt, JF dagegen dafür, dass er Arbeiter zur Verfügung stellte und diese auch bezahlte (vgl. den Aktenvermerk vom 23. Juni 2006 sowie die telefonische Aussage des JF vom 19. August 2008).

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

Der Zweifelsgrundsatz ist aber keine negative Beweisregel; im Wege der Beweiswürdigung sind daher auch Wahrscheinlichkeitsschlüsse zulässig. Ist die Behörde mit logischer Schlussfolgerung zu einer konkreten Tatüberzeugung gelangt, so widerspricht dies dem Zweifelsgrundsatz auch dann nicht, wenn auch andere, für den Beschuldigten günstigere Schlussfolgerungen aus den Untersuchungsergebnissen gezogen werden könnten. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung schließt es daher nicht aus, Geschehnisabläufen, die nach der Lebenserfahrung typisch sind, Gewicht beizumessen.

Leugnet eine Partei eine nachteilige Sache, so ist es der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten

Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit hat und alle anderen Möglichkeiten zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Absolute Gewissheit über die Geschäfte eines Steuerpflichtigen ist bei einer notwendigen Schätzung nicht erforderlich. Die Behörde muss nur nach den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung annehmen dürfen, dass die von ihr als erwiesen angenommenen Geschäfte wahrscheinlicher sind als die Behauptungen des Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 24.6.1986, 83/14/0174).

Die Verantwortung des Bw, er habe sämtliche einvernahmen Beträge aus einer gemeinsam mit JF ausgeübten Tätigkeit an diesen weiter gegeben, ist nach menschlichem Ermessen nicht richtig.

Um dem einer Schätzung anhaftenden Unsicherheitsfaktor ausreichend Rechnung zu tragen, wurden dem Bw in finanzstrafrechtlicher Hinsicht lediglich 40 % der Einnahmen; d.s. 120.504,00 S, zugerechnet und, wie bereits im Abgabungsverfahren, 80 % der Erlöse als Betriebsausgaben geschätzt, sodass sich beim Bw eine Zurechnung von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 24.101,00 S ergab.

Durch diese Zurechnung ergibt sich für das Jahr 2001 eine Umsatzsteuerverkürzung von 24.101,00 S (1.751,49 €) und eine Einkommensteuerverkürzung von 579,27 € [von den gesamten Zurechnungen von 75.252,00 S (vgl. S 4 des Bp-Berichtes) waren 24.101,00 S, somit 32 %, strafrechtlich relevant. Unter Anwendung des ermittelten Prozentsatzes auf die gesamte Einkommensteuerverkürzung von 1.810,21 € ergibt sich ein Verkürzungsbetrag von 579,27 €].

Zwar ist der Umstand, dass die Gelder auf ein auf den Bw lautendes Konto einbezahlt und von diesem wiederum behoben wurden, ein starkes Indiz dafür, dass die auf diesem Konto einlangenden Gelder dem Bw auch zuzurechnen sind, doch lässt sich auf Grund obiger Überlegungen eine derartige (gänzliche) Zurechnung nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit rechtfertigen. Andererseits fällt für die Frage der Zurechnung der Einkünfte nicht entscheidend ins Gewicht, auf wessen Konto Zahlungen erfolgen, sondern sind für die Zurechnung in erster Linie wirtschaftliche Gesichtspunkte entscheidend (vgl. Doralt, EStG 8, § 2 Tz. 142 ff).

*Gemäß § 8 Abs. 2 FinStrG handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen*



*befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.*

Mag der Bw auch steuerlich vertreten, in steuerrechtlichen Angelegenheiten nicht versiert sein und seine selbstständige Tätigkeit erst mit 1. Jänner 2001 aufgenommen haben, so stellt es doch Allgemeinwissen aller am wirtschaftlichen Verkehr beteiligter Personen dar, dass Einnahmen gegenüber der Abgabenbehörde offen zu legen sind.

Der Bw hatte im Rahmen seiner Befragung am 23. Juni 2006 eingestanden, die Zusammenarbeit mit Johann Froschauer nach Erkennen, dass dieser keine Steuern abführe, aufgekündigt zu haben. Mit diesem Wissen hätte er aber – unter Einsatz der ihm zumutbaren Sorgfalt – die Möglichkeit als nahe liegend erkennen können, dass diese für eine gemeinsam mit JF entfaltete Tätigkeit erzielten Erlöse im Ergebnis gänzlich unbesteuerbar bleiben würden. Ließ der Bw aber die gebotene Sorgfalt im Umgang mit seinen steuerlichen Belangen außer Acht, war ihm Fahrlässigkeit anzulasten.

Wenngleich der Bw auch zur Ausscheidung von Privataufwendungen jegliches konkrete Vorbringen vermissen lässt, kommt der diesbezüglichen Berufung dennoch Berechtigung zu:

In Tz. 4 des Prüfberichtes hielt der Prüfer fest, etliche (in Tz. 4 der Niederschrift näher umschriebene) zweifelhafte Buchungen festgestellt und daher folgende Pauschbeträge als Betriebsausgaben ausgeschieden zu haben:

2001: 3.000,00 S; 2002: 6.000,00 € (Vorsteuer: 500,00 €); 2003: 2.000,00 € (Vorsteuer: 100,00 €); 2004: 3.000,00 € (Vorsteuer: 150,00 €).

Diese nach Ansicht des Prüfers zweifelhaften Buchungen waren im Wesentlichen folgende:

- Sozialaufwand, wobei der Prüfer den Verdacht hegte, neben (pauschalen) Tagesdiäten seien auch tatsächliche Kosten als Verpflegungskosten geltend gemacht worden;
- unter Nichtbeachtung der "Fünftagesgrenze" geltend gemachte Reisekosten;
- Aushilfslöhne, bei welchen Unklarheiten hinsichtlich der Empfänger herrschte;
- Kosten für den Besuch des Bayernpark für die gesamte Familie (zwei Erwachsene, zwei Kinder) in Höhe von 41,00 €;
- Verbuchung von drei Computern im Gesamtwert von 4.199,00 € als Werbeaufwand.

Der Prüfer hielt dem Bw diese zweifelhaften Buchungen schriftlich zur Gegenäußerung vor und teilte ihm mit, bei Nichtaufklärung der Zweifel den Kosten für den Eintritt in den Bayernpark (41,00 € für 2004), den Aufwendungen für den Server (1.650,00 € für 2003) und die beiden Notebooks (1.459,00 € und 1.090,00 € für 2002), jeweils 50 % des geltend gemachten Sozialaufwandes (2002: 6.100,00 €; 2003: 5.100,00 €; 2004: 2.800,00 €), 10 % der Reisekosten (2002: 290,00 €; 2003: 1.000,00 €; 2004: 1.000,00 €) und den Aushilfslöhnen (310,00 € und 700,00 € für 2003; 533,00 €, 400,00 €, 150,00 € und 720,00 € für 2004), insgesamt daher rund 9.000,00 € für 2002, 7.000,00 € für 2003 und 5.600,00 € für 2004 sowie Vorsteuern von rund 1.100,00 € für 2002, 1.000,00 € für 2003 und 400,00 € für 2004 die Anerkennung versagen zu wollen.

Der Bw gab dazu an, dass seine Frau auf Grund ihrer außerordentlichen Leistungen in der Arbeit den Besuch im Bayernpark als Provision erhalten habe.

Die Geltendmachung des Servers (1.650,00 €) als Werbeaufwand sei gerechtfertigt, weil er im Gegenzug von Herrn EZ einen großen Auftrag erhalten habe.

Auch die Verbuchung des IPC Notebooks (1.459,00 €) als Werbeaufwand sei berechtigt, weil ihn Herr AN als Kontaktperson ständig angerufen habe, wenn er eine Baustelle entdeckt habe, und er dadurch mehrere Aufträge (beispielsweise die Baustelle Fa. C in O) erhalten habe.

Weiters seien die Kosten für den Kauf eines Fusi Notebooks (1.090,00 €) zu Recht als Werbeaufwand geltend gemacht worden, weil RN als weitere Kontaktperson ihm ebenfalls Aufträge (z.B. die Baustelle der Fa. H in Z) vermittelt habe.

Zum Vorwurf des Prüfers, er mache als Sozialaufwand entweder neben den Tagessätzen auch die tatsächlichen Kosten geltend, oder er habe seinen Dienstnehmern (teilweise) neben dem Trennungsgeld auch die tatsächlichen Kosten bezahlt, jedenfalls aber den Aufwand doppelt (fiktiv und tatsächlich) erfasst, gab der Bw an, dass seine Dienstnehmer eine Jause pro Tag von ihm erhalten hätten und es unwahrscheinlich sei, dass er an einem Tag fünf Menüs gegessen oder zehn Getränke in einem Gasthaus bestellt habe.

Die Reisediäten betreffend habe seine damalige steuerliche Vertretung ihm erklärt, dass er auch seine eigenen Nächtigungskosten in die Buchhaltung aufnehmen dürfe. Nächtigungsort sei nach deren Auskunft nicht gleich Montageort. Er sei selten länger als fünf Tage an einem Montageort, aber öfter mehr als fünf Tage in einem Nächtigungsort gewesen. Sei er länger als fünf Tage an einem Montageort gewesen, habe ihm seine steuerliche Vertretung die darüber liegenden Tage abgezogen, sodass die "Fünftagesgrenze" eingehalten worden sei. Er sei Monteur und kein Steuerberater und kenne sich in diesem Bereich nicht aus.

Zu den diversen Aushilfslöhnen gab der Bw teilweise den Grund der Zahlung an, teilweise, dass der Empfänger zum damaligen Zeitpunkt an der angegebenen Adresse gewohnt habe und er nicht wisse, wo er sich derzeit aufhalte. Bei Leasingarbeitern habe er die Anschrift nicht erfahren, ebenso wenig bei Probearbeitern, mit denen ein reguläres Arbeitsverhältnis nicht zu Stande gekommen sei und die ihm ihre genaue Adresse nicht bekannt gegeben hätten.

Mit E-Mail vom 22. August 2006 informierte der Prüfer den gleichzeitig prüfenden Beitragsprüfer von der beabsichtigten pauschalen Nichtanerkennung der strittigen Kosten für Aushilfen und Werbegeschenke, ohne auf die einzelnen Positionen exakt eingehen zu wollen.

Aus der Verpflichtung zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung und dem für das Finanzstrafverfahren geltenden Anklageprinzip ergibt sich, dass die Beweislast die Behörde trifft. Nicht der Beschuldigte hat demnach nachzuweisen, dass er keine strafbare Handlung begangen hat, sondern die Behörde hat nachzuweisen, dass er der Täter einer strafbaren Handlung ist.

Anders als im Abgabenverfahren, in dem der Abgabepflichtige, dessen Aufzeichnungen mangelhaft sind, das Risiko unvermeidbarer Schätzungsungenauigkeit zu tragen hat, trifft im Finanzstrafverfahren die Behörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung in dem Sinn, dass die Verantwortung des Beschuldigten so unwahrscheinlich ist, dass sie nach menschlichem Ermessen ausgeschlossen werden kann (VwGH 7.2.1989, 88/14/0222).

Die Nichtanerkennung von Aushilfslöhnen mangels ausreichender Benennung der Empfänger zieht abgabenrechtlich zwar die Nichtanerkennung des entsprechenden Aufwandes nach sich (§ 162 BAO), doch wäre für eine (vorsätzlich oder fahrlässig begangene) Abgabenverkürzung Voraussetzung, dass dem Bw die geltend gemachten Aufwendungen tatsächlich nicht erwachsen wären. Dass der Bw die geltend gemachten Aushilfslöhne lediglich fingiert hätte und diese Ausgaben in Wahrheit nicht angefallen wären, stellte aber weder der Prüfer fest, noch ist Derartiges aus der Aktenlage erschießbar, sodass diesbezüglich der Vorwurf der fahrlässigen Abgabenverkürzung nicht aufrecht erhalten werden konnte.

Auch die pauschale Ausscheidung von Sozialaufwand und Reisekosten auf Grund der Vermutung des Prüfers, der Bw habe Reisekosten zumindest teilweise doppelt, nämlich in Form von Pauschalbeträgen und von tatsächlichen Kosten, als Sozialaufwand geltend gemacht bzw. in den Sozialaufwand nicht nur Ausgaben für seine Dienstnehmer, sondern auch für sich selbst einfließen lassen, und er habe jeweils vor Eintritt der "Fünftagesgrenze" den Arbeitsort verlagert, mag im Abgabenverfahren durchaus gerechtfertigt gewesen sein, doch ist wegen

der Beweislastumkehr im Finanzstrafverfahren nicht mit der dafür ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nachweisbar, dass der Bw diesbezüglich fahrlässig gehandelt hätte.

Eine weitere Begründung (außer der o.a., in Tz. 4 der Niederschrift enthaltenen) bzw. eine Aufgliederung der nicht anerkannten Kosten ist dem Prüfbericht nicht zu entnehmen.

Nachvollziehbare und konkrete Feststellungen, welche Aufwendungen der Bw und in welcher Höhe doppelt erfasst bzw. in welchem Ausmaß er Reisekosten zu Unrecht als Betriebsausgaben geltend gemacht habe, sind an Hand des Arbeitsbogens nicht nachvollziehbar. Dem entsprechend war dem Bw bei Nichtaufklärung der Zweifelsfragen eine pauschale Kürzung des Sozialaufwandes um 50 % und der Reisekosten um 10 % in Aussicht gestellt worden.

Die Antwort des Bw, es sei unrealistisch, dass er an einem Tag fünf Menüs gegessen und zehn Getränke konsumiert habe, war zwar nicht geeignet, zur Aufklärung des unklaren Sachverhaltes beizutragen, doch ergaben sich auf Grund der pauschalen Ausscheidung von Privatausgaben, die nicht einmal erkennen ließ, mit welchem anteiligen Betrag der Sozialaufwand und die Reisekosten in dieser pauschalen Kürzung enthalten waren, keine ausreichenden Anhaltspunkte für eine schuldhafte Abgabenverkürzung durch den Bw. Bereits in objektiver Hinsicht war nicht ausreichend determiniert, in welchem Umfang dem Bw eine (fahrlässige) Abgabenverkürzung betreffend Sozialaufwand und Reisekosten zur Last gelegt wurde.

Zum Vorwurf der unter Umgehung der "Fünftagesgrenze" überhöht geltend gemachten Reisekosten gab der Bw an, sich zwar öfter mehr als fünf Tage an einem Nächtigungsort, aber nur selten länger als fünf Tage an einem Montageort aufgehalten zu haben. Sei er länger als fünf Tage an einem Montageort gewesen, habe seine steuerliche Vertretung die darüber liegenden Tage gekürzt, sodass die Fünftagesgrenze eingehalten worden sei.

Auch hinsichtlich der Reisekosten wurden im Rahmen der Betriebsprüfung keine Feststellungen getroffen, ob bzw. in welcher Höhe dem Bw tatsächlich eine ungerechtfertigte Geltendmachung von Reisekosten als Betriebsausgaben anzulasten sei.

Wie schon für den Sozialaufwand gilt auch für die Reisekosten, dass seitens des Prüfers keine konkreten Feststellungen getroffen worden sind, in welchem Ausmaß der Bw Aufwendungen in gesetzlich nicht gedecktem Ausmaß geltend gemacht habe, sodass sich keine ausreichenden Anhaltspunkte für eine dadurch bewirkte Abgabenverkürzung ergaben.

Aber selbst wenn (in objektiver Hinsicht) eine Abgabenverkürzung als erwiesen anzunehmen gewesen wäre, wäre dem Bw subjektiv keine Sorgfaltspflichtverletzung vorwerfbar gewesen, weil er glaubhaft und unwiderlegt versicherte, sich in dieser Materie nicht auszukennen und diese Angelegenheit daher seiner steuerlichen Vertretung übertragen zu haben.

Insgesamt war aus den pauschalen Kürzungen des Sozialaufwandes, der Aushilfslöhne und Reisekosten kein konkretes, finanzstrafrechtlich bedeutsames Verhalten des Bw ableitbar und der Nachweis, der Bw habe durch Geltendmachung ungerechtfertigter bzw. überhöhter Privataufwendungen als Betriebsausgaben eine fahrlässige Abgabenverkürzung zu verantworten, nicht zu führen. Bleiben aber Zweifel bestehen, ob ein Sachverhalt als erwiesen angenommen werden kann, kommen diese dem Beschuldigten zu Gute.

Im Zusammenhang mit der Geltendmachung des Servers und der zwei Notebooks (4.199,00 €) als Werbeaufwand bestätigten zwei Zeugen im Wesentlichen die Angaben des Bw (§ 27 des Finanzstrafaktes), sodass die Weitergabe des Servers und der Notebooks ausreichend glaubhaft gemacht und ein finanzstrafrechtlich zu ahndendes Verhalten bereits in objektiver Hinsicht nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit bestätigt wurde.

Zur Geltendmachung des Eintritts in den Bayernpark für die gesamte Familie ist das Vorbringen des Bw, seine Frau habe diesen Besuch als Provision für außerordentliche Leistungen erhalten, unglaubwürdig und als bloße Schutzbehauptung zu werten, weil der Eintritt für die gesamte Familie (zwei Erwachsene, zwei Kinder) als betrieblicher Aufwand verbucht worden und weil eine Provisionszahlung in derart geringfügiger Höhe für – nicht näher beschriebene – außerordentliche Leistungen unglaubwürdig und nicht der Lebensrealität entsprechend ist. Gerade die Verbuchung typischer Privatausgaben – wie die Kosten für einen Familienausflug – als betrieblich veranlasst indizieren – unabhängig von der Höhe des geltend gemachten Betrages – in der Regel vorsätzliches, zumindest aber das dem Bw durch die Erstbehörde vorgeworfene fahrlässige Verhalten, weil bei Anwendung ausreichender und zumutbarer Sorgfalt derartige Ausgaben auch für einen steuerrechtlichen Laien unschwer als privat veranlasst erkennbar sind.

In Anbetracht der Geringfügigkeit des in Streit stehenden Betrages ist aber andererseits nicht gänzlich auszuschließen, dass der Bw die private Veranlassung bei der Buchung übersehen hat. Nicht nur, dass auf Grund der Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen ein Verschulden nur schwer abzuleiten wäre, war auch in Beachtung des Gebotes der Verwaltungsökonomie und des Umstandes, dass – abgesehen von der ungerechtfertigten

Geltendmachung des Eintritts in den Bayernpark (41,00 €) – dem Bw darüber hinaus für das Jahr 2004 keine weiteren strafbaren Handlungen vorwerfbar waren, dieser Betrag bei Berechnung des Verkürzungsbetrages außer Ansatz zu lassen.

Die Erstbehörde berücksichtigte bei der Strafbemessung neben der bisherigen finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit die vollständige Schadensgutmachung als mildernd, als erschwerend dagegen den längeren Tatzeitraum. Sie nahm auch auf die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw sowie auf Aspekte der General- und Spezialprävention Rücksicht.

Nach § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters (Abs. 1), wobei die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen sind. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß (Abs. 2). Bei Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen (Abs. 3). Nach Abs. 4 leg.cit. 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.

Der Abs. 4 des § 23 FinStrG wurde durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I 57/2004, mit Wirkung ab 5. Juni 2004 eingefügt. Wegen des nach § 4 Abs. 2 FinStrG anzuwendenden Günstigkeitsvergleichs wäre die genannte Bestimmung gegenständlich an sich noch nicht anwendbar.

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 wird die fahrlässige Abgabenverkürzung mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Infolge der teilweisen Verfahrenseinstellung entfiel zu Gunsten des Bw der Erschwerungsgrund des längeren Tatzeitraumes. Dagegen kam ihm zu Gute, dass seit der Tat bereits ein langer Zeitraum verstrichen ist.

Infolge der genannten Strafzumessungsgründe und des Nichtvorbringens konkreter weiterer Gründe, die eine entsprechende Strafmilderung gerechtfertigt hätten, war die Geldstrafe innerhalb des neuen Strafrahmens auszumessen, wobei das Vorliegen eines weiteren Milderungsgrundes und der Entfall des einzigen Erschwerungsgrundes entsprechend zu würdigen waren. Unter Berücksichtigung der bekannten persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse und des Umstandes, dass die ausgemessene Geldstrafe sowohl den Bw als auch die Allgemeinheit von der Begehung künftiger Straftaten abhalten soll, wurde eine Geldstrafe in Höhe von 250,00 €, welche annähernd der Mindestgeldstrafe entspricht, für angemessen und ausreichend erachtet, um dem Strafzweck Genüge zu tun.

Die angestellten Überlegungen wirkten sich auch auf die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe aus, wobei aber die persönliche und wirtschaftliche Lage des Bw außer Acht zu lassen war, weil eine Ersatzfreiheitsstrafe gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Eine weitere Reduktion der Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe kam insbesondere aus general- und spezialpräventiven Überlegungen nicht in Betracht.

In der Berufung brachte der steuerliche Vertreter des Bw zum Strafausmaß vor, dass im Falle der Nichteinstellung des Verfahrens ausreichende Gründe aktenkundig seien, um nur eine Verwarnung auszusprechen bzw. die Mindeststrafe festzusetzen. Worin diese Gründe seiner Meinung nach gelegen seien, präzierte er jedoch nicht.

*Gemäß § 25 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde von der Einleitung oder der weiteren Durchführung eines Finanzstrafverfahrens und von der Verhängung einer Strafe 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.*

Voraussetzung für die Erteilung einer Verwarnung ist demnach ein geringfügiges Verschulden und dass durch die Tat keine oder nur unbedeutende Folgen eingetreten sind. Geringes Verschulden liegt nur dann vor, wenn das Verhalten des Täters erheblich hinter dem in der betreffenden Strafdrohung typisierten üblichen Unrechts- und Schuldgehalt zurückbleibt.

Bei Fehlen einer dieser beiden Voraussetzungen ist der Finanzstrafbehörde ein Absehen von der Strafe verwehrt.

Für ein hinter dem üblichen Unrechts- und Schuldgehalt erheblich zurückbleibendes Verhalten des Bw ergaben sich weder aus der Aktenlage Anhaltspunkte, noch wurde ein solches in der Berufung geltend gemacht.

Wenngleich mangels Vorliegens des geringfügigen Verschuldens nicht mehr geprüft werden müsste, ob die Tat keine oder nur unbedeutende Folgen nach sich gezogen hat, sei darauf verwiesen, dass der VwGH dies bereits bei einem Verkürzungsbetrag von 23.000,00 S verneint hat (vgl. VwGH 26.11.1998, 98/16/0199).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 15. Jänner 2009