



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat Wien 3

GZ. FSRV/0082-W/08

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Wien 3 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofräatin Dr. Michaela Schmutzer sowie die Laienbeisitzer Dr. Wolfgang Seitz und Mag. Dr. Jörg Krainhöfner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., vertreten durch Dr. Andrea Weisert, 1030 Wien, Landstraße Hauptstraße 29, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 26. Mai 2008 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes X. vom 11. März 2008, SpS, nach der am 17. Februar 2009 in Anwesenheit des Beschuldigten und seiner Verteidigerin, der Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin M. durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I.) Der Berufung wird teilweise Folge und das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates dahingehend abgeändert, dass zu Schulterspruch Punkt 1) der Verkürzungsbetrag an Umsatzsteuer 1997 und zu Spruchpunkt 2) die Verkürzungsbeträge an Umsatzsteuervorauszahlungen wie folgt zu lauten haben:

- 1) Umsatzsteuer 1997 € 1.228,53 (S 16.905,00)
- 2) Vorauszahlungen an Umsatzsteuer  
für die Monate 01-12/2002 in Höhe von € 3.759,26,  
für die Monate 01-06/2005 in Höhe von € 3.186,00  
für die Monate 07-12/2005 in Höhe von € 3.186,00

für die Monate 01-02/2006 in Höhe von € 3.031,00

Weiters wird das angefochtene Erkenntnis im Strafausspruch und im Kostenausspruch abgeändert, welche wie folgt zu lauten haben:

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wird über den Berufungswerber (Bw.) eine Geldstrafe in Höhe von € 3.600,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 9 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG werden die vom Bw. zu ersetzenen Kosten des Finanzstrafverfahrens mit € 360,00 bestimmt.

Gemäß §§ 136, 157 FinStrG wird das gegen den Bw. wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. a FinStrG und § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG geführte Finanzstrafverfahren hinsichtlich folgender Differenzbeträge gegenüber der Anschuldigung eingestellt:

Schuldspruch Punkt 1) Umsatzsteuer 1997 auf € 8.945,66,

Schuldspruch Punkt 2) Vorauszahlungen an Umsatzsteuer  
für die Monate 01-12/2002 in Höhe von € 4.569,60,  
für die Monate 01-06/2005 in Höhe von € 814,00,  
für die Monate 07-12/2005 in Höhe von € 2.214,00,  
für die Monate 03-09/2006 in Höhe von € 5.069,00.

II.) Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 11. März 2008, SpS, wurde der Berufungswerber (Bw.) der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 2 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, er habe im Bereich des Finanzamtes X. vorsätzlich

1.) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuererklärung für 1997 eine Verkürzung von Umsatzsteuer in Höhe von €°10.174,19 bewirkt; und weiters

2.) unter Verletzung der Verpflichtung zur rechtzeitigen Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetztes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Zeiträume

1-12/2002 in Höhe von € 8.328,86

1-6/2005 in Höhe von € 4.000,00

7-12/2005 in Höhe von € 5.400,00

1-9/2006 in Höhe von € 8.100,00

bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern gewiss gehalten.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in der Höhe von € 10.800,00, im Nichterbringungsfall eine 27-tägige Ersatzfreiheitsstrafe, verhängt.

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

Zur Begründung wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, der Bw. sei im inkriminierten Zeitraum als Baumeister, Versicherungsvertreter, Vortragender und Betreiber einer Segelschule tätig gewesen. Hierbei sei er immer als Einzelunternehmer tätig gewesen. Der Bw. sei verheiratet. Er weise keine finanzstrafbehördlichen Vorstrafen auf.

Aufgrund der Feststellungen zweier Betriebsprüfungsverfahren sei gegen den Bw. am 26. Mai 2003 und am 11. Oktober°2005 Anzeige bei der Staatsanwaltschaft beim Landesgericht St. Pölten erstattet worden. Mit Urteil des Landesgerichtes XY vom 28. August 2007 sei der Bw. teilweise freigesprochen worden.

Betreffend des Vorwurfs der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich der Umsatzsteuer 1997 in Höhe von € 10.174,20 und der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlungen für 2002 in Höhe von € 8.328,86 und 1-6/2005 in Höhe von € 4.000,00 habe sich das Gericht für unzuständig erklärt.

Betreffend diese Vorwürfe sei das Verfahren im verwaltungsbehördlichen Rahmen weitergeführt und folgende Anschuldigung erhoben worden:

Für das Jahr 1997 habe der Bw. mittels steuerlichem Vertreter am 25. Februar 1999 eine Umsatzsteuererklärung eingebracht. Diese sei antragsgemäß veranlagt worden. Erst anlässlich der Betriebsprüfung, die mit Bericht vom 19. April 2001 betreffend den Zeitraum 1997-1999 abgeschlossen worden sei, habe die Prüferin festgestellt, dass Einnahmen aus Theoriestunden und Praxisunterricht Süßwasser in der Segelfahrtschule nicht in der bisher eingereichten und veranlagten Umsatzsteuerjahreserklärung enthalten gewesen seien. Die Höhe dieser Einnahmen sei gemäß § 184 BAO geschätzt worden. Die daraus resultierende Abgabenverkürzung betrage € 10.174,20 (S 140.000,00).

Die Umsatzsteuervoranmeldungsprüfung, abgeschlossen mit Bericht vom 30. Juli 2002, setze die Umsatzsteuervorauszahlungen für den Zeitraum Dezember 2001 bis Mai 2002 fest. Die nächste Umsatzsteuersonderprüfung sei am 13. März 2003 abgeschlossen worden. Da der Bw. für den Zeitraum 1-12/2002 weder Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet noch diese durch Umsatzsteuervoranmeldungen dem Finanzamt gemeldet habe, seien auch die durch die Betriebsprüfung festgestellten Beträge vorerst im strafbestimmenden Wertbetrag der Anzeige vom 26. Mai 2003 berücksichtigt worden. Durch die am 4. März 2003 vom Bw: dem Finanzamt übermittelte Umsatzsteuererklärung für 2002 und die darauf erfolgte Überprüfung der vom Bw. bekannt gegebenen Zahlen durch die Betriebsprüfung sei ein neuer strafbestimmender Wertbetrag für die Monate 1-12/2002 ermittelt worden. In der Anzeige vom 11. Oktober 2005 sei der strafbestimmende Wertbetrag berichtigt worden. Der strafbestimmende Wertbetrag betreffend der Umsatzsteuervorauszahlungen 1-12/2002 betrage nun € 8.328,86.

Im Zuge der Bearbeitung des Steueraktes im zuständigen Team sei weiters festgestellt worden, dass der Bw. für die Monate 1-6/2005 ebenfalls keine Umsatzsteuervorauszahlung bezahlt und diese dem Finanzamt auch nicht mit Umsatzsteuervoranmeldung bekannt gegeben habe. Es sei für diesen Zeitraum eine Schätzung gemäß § 184 BAO in Anlehnung an die Vorjahre erfolgt, sodass der strafbestimmende Wertbetrag für die Umsatzsteuer 1-6/2005 € 4.000,00 betrage.

Mit Bericht vom 8. November 2006 sei eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung beim Bw. abgeschlossen worden. Der Bw. habe für den Zeitraum 7/2005 bis 9/2006 weder Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet noch diese ordnungsgemäß bekannt gegeben. Da vom Bw. keine Unterlagen vorgelegt worden seien, seien die Besteuerungsgrundlagen im Wege der Schätzung gemäß § 184 BAO ermittelt worden. Die strafbestimmenden Wertbeträge würden für den Zeitraum 7-12/2005 € 5.400,00 und für den Zeitraum 1-9/2006 € 8.100,00 lauten.

Der Bw. habe sich nicht schuldig bekannt und sich im Wesentlichen damit verantwortet, die Steuerberatungskanzlei Dr. N. habe für ihn sämtliche steuerlichen Angelegenheiten wahrgenommen. Die geschätzten Beträge seien unrichtig, das Finanzamt XY habe ihn in den Konkurs getrieben.

Der leugnenden Verantwortung des Bw. habe nicht gefolgt werden können. So habe sein Steuerberater Dr. N. , der von der Verschwiegenheitspflicht entbunden worden sei, nach Belehrung über sein Entschlagungsrecht, glaubwürdig angegeben, es sei zwar richtig, dass er den Bw. über Jahre hindurch vertreten habe, doch sei das Belegwesen immer wieder

unvollständig gewesen. So habe er z.B. keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben können, wenn die Belege gefehlt hätten. Ob Belege gefehlt hätten, habe er nicht feststellen können, da diese nicht durchgehend nummeriert worden seien. Er habe seine Vollmacht gekündigt, nachdem über längeren Zeitraum überhaupt keine Belege vom Bw. vorgelegt worden seien. Auch habe er den Bw. rechtlich informiert und über die Konsequenzen belehrt.

Nach Zitieren der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen stellte der Spruchsenat fest, dass das Verhalten des Bw. das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht erfülle, da davon auszugehen sei, dass dem Bw. als realitätsbezogenem seit 20 Jahren im Wirtschaftsleben stehenden Geschäftsmann die ihn treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen, ebenso wie die Konsequenz pflichtwidrigen Verhaltens bekannt gewesen seien.

Dass der Bw. einen Steuerberater verpflichtet habe, könne ihn nicht von seiner strafrechtlichen Verantwortlichkeit befreien und es sei ergänzend auszuführen, dass der Bw. die Aussage von Dr. N. auch nicht bestreite.

Die Voraussetzungen für die Schätzungsbefugnis der Finanzstrafbehörde erster Instanz lägen gegenständlich vor und es fänden sich im gesamten Verfahren keine Anhaltspunkte, um die Schätzung in Zweifel zu ziehen. Die Behauptungen des Bw., er habe weniger Umsatz gemacht, seien als reine Schutzbehauptungen zu werten.

Bei der Strafbemessung sei erschwerend kein Umstand, mildernd die Unbescholtenheit und die teilweise Schadengutmachung gewesen.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw., mit welcher Rechtswidrigkeit hinsichtlich des Schuld- und Strafausspruches, des Inhaltes sowie aufgrund der Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird.

Der Bw. bringt vor, dass die Feststellungen des Spruchsenates im Erkenntnis sich ausschließlich auf Einsichtnahme in die Veranlagungsakte und den Strafakt bezogen, wobei die vorgenommenen Schätzungen des Finanzamtes XY Grundlage für die im Spruch des Erkenntnisses angeführten Verkürzungen gewesen seien.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz habe vor allem mit dieser unkritischen Übernahme der Schätzungsergebnisse gegen den Grundsatz der freien Beweiswürdigung nach § 98 Abs. 3 FinStrG, gegen die Pflicht zur amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit nach §§ 57 und 115 FinStrG verstößen, das rechtliche Gehör sowie die Unschuldsvermutung nach Art. 6 Abs. 1 MRK sowie § 6 Abs. 2 FinStrG verletzt und auch ganz grundsätzlich die gegenteilige Beweislastverteilung im Abgaben- und Finanzstrafverfahren missachtet, was

insbesondere in Anbetracht der erfolgten Schätzungen durch das Finanzamt XY, die weder nachvollziehbar seien noch den Tatsachen entsprächen, besonders schwer wiege.

Bezüglich der im Abgabenverfahren erfolgten Schätzungen wäre ein einwandfreies Ermittlungsverfahren bezüglich der subjektiven Tatseite umso mehr geboten gewesen, als die Nichtabgabe von Erklärungen bzw. Voranmeldungen durch einen regelmäßig veranlagten Abgabepflichtigen die Annahme eines Verkürzungsvorsatzes regelmäßig ausschließe, weil die diesfalls zu erwartenden Schätzungen kein begünstigendes Ergebnis erwarten ließen.

Bei Einhaltung der genannten Verfahrensgrundsätze hätte die erstinstanzliche Behörde auch feststellen müssen, dass der Bw. im Laufe der Jahre laufend bemüht gewesen sei, die tatsächlich offenen Fehlbeträge zu eruieren und gegen die Schätzungen, die in nicht nachvollziehbarer Weise erfolgt seien bzw. Umsätze annähmen, die nicht mit den vom Bw. betriebenen Unternehmen in Einklang zu bringen seien, vorgegangen sei, was jedoch in keiner Weise zu Berichtigungen der vom Finanzamt festgestellten Verkürzungen geführt habe.

Weder in der Verhandlung noch im angefochtenen Erkenntnis seien die Ergebnisse der Betriebsprüfungen und Schätzungen des Finanzamtes XY für den inkriminierten Zeitraum näher konkretisiert worden. Sie seien dem Bw. vorenthalten worden, sodass dieser sich nicht vor dem Spruchsenat detailliert dazu äußern habe können.

Der Sachverhalt sei seitens der Finanzstrafbehörde nicht vollständig festgestellt worden; insbesondere sei nicht festgestellt worden, dass der Bw. gegen die Betriebsprüfung 1997 hinsichtlich der Jahre 1993 und 1995 Berufung erhoben und die Ergebnisse angefochten habe. Auch gegen weitere Betriebsprüfungen so insbesondere hinsichtlich der Jahre 1997-1999 und Ergebnisse der diversen Schätzungen seit 1997 seien seitens des Bw. immer wieder Rechtsmittel ergriffen worden. Auch sei nicht festgestellt worden – obwohl sich dies aus dem Veranlagungsakt ergeben müsse –, dass der Bw. mehrmals Eingaben und Fristerstreckungsanträge gestellt und auch persönlich bzw. durch seinen Steuerberater bei den zuständigen Sachbearbeitern des Finanzamtes XY vorgesprochen habe, um die überzogenen Einschätzungen zu korrigieren und dem Finanzamt Einnahmen und Ausgaben offen darlegen zu können. Der Bw. bzw. sein Steuerberater hätten oftmals auf die Schwierigkeiten einer vollständigen Belegsammlung hingewiesen, insbesondere wenn diese Belege aus dem Ausland herbeizuschaffen gewesen seien.

Dem Bw. sei keine ausreichende und angemessene Gelegenheit zur Stellungnahme in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht gegeben worden. Da hinsichtlich Punkt 1.) des Schultdspruches das Ergebnis der Betriebsprüfung für die Jahre 1997-1999, hinsichtlich Punkt 2.) Schätzungsergebnisse herangezogen worden seien, der Bw. in der Verhandlung

selbst jedoch keine Gelegenheit gehabt habe, zu diesen Ergebnissen Stellung zu nehmen, weil sie ihm auch nicht vorgehalten worden seien, sei seitens der Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen Art. 6 MRK verstoßen worden.

Dem Bw. seien anlässlich seiner Vernehmung während der Verhandlung am 11. März 2008 weder konkrete Ergebnisse der Schätzungen, aufgrund derer Verkürzungen vorliegen sollen, bekannt gegeben worden, noch habe er die Probleme, die er mit dem Finanzamt XY seit Jahren gehabt habe, erörtern können. Der Bw. habe in der Verhandlung, in welcher er unvertreten gewesen sei, den Eindruck gehabt, dass für ihn die Unschuldsvermutung nicht gelte, da die Finanzstrafbehörde erster Instanz als von vornherein von seiner Schuld überzeugt gewirkt habe.

Die Finanzstrafbehörden hätten nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen sei oder nicht. Eine Tatsache könne nur dann als erwiesen beurteilt werden, wenn das erkennende Organ nach gewissenhafter Prüfung aller Beweise von ihrem Vorliegen überzeugt sei. Das Ergebnis müsse jedoch mit den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang stehen und in einem mängelfreien Verfahren zustande gekommen sein. Dies müsse auch in der Begründung des Erkenntnisses zwecks Nachvollziehbarkeit enthalten sein. Abgesehen davon, dass das angefochtene Erkenntnis in keiner Weise eine Begründung darüber enthalte, weswegen die Finanzstrafbehörde erster Instanz die Ergebnisse der diversen Schätzungen des Finanzamtes XY bedenkenlos übernehme, stehe diese bedenkenlose Übernahme der Verkürzungsbeträge auch nicht im Einklang mit Denkgesetzen.

Die Ergebnisse der diversen Schätzungen, die im Laufe der Zeit seitens des Finanzamtes XY vorgenommen worden seien, seien betragsmäßig überzogen worden, für eine Schätzung relevante Parameter seien völlig außer acht gelassen worden.

Dass die Schätzung bzw. die Ergebnisse der Betriebsprüfung für die Jahr 1997-1999 unrichtig und nur sehr einseitig (nämlich zum Nachteil des Bw.) erfolgt seien, habe konkret das Strafverfahren vor dem Landesgericht XY ergeben.

Die damals zuständige Sachbearbeiterin des Finanzamtes, F., habe für das Jahr 1997 eine Schätzung sowie nach erhobener Berufung gegen diese Schätzung für die Jahre 1997-1999 eine Betriebsprüfung vorgenommen, welche sich als fehlerhaft erwiesen habe, da relevante Parameter nicht berücksichtigt worden seien.

Die Prüferin sei davon ausgegangen, dass der Bw. Einkünfte als Baumeister bzw. Versicherungsvertreter, als Geschäftsführer der S-KEG, aus der Seefahrtsschule und als Vortragender gehabt habe. Dies sei jedoch unrichtig.

Es seien als Einkünfte als Baumeister Versicherungsprovisionen in Höhe von S 18.779,49 den Schätzungen zugrunde gelegt worden. Hinsichtlich dieser Einkünfte sei dem Finanzamt bekannt gegeben worden, dass der Bw. seit 1993 die Versicherungsmaklertätigkeit nicht mehr aktiv ausgeübt habe, die einmalige Rücküberweisung von Provisionen sei vom Bw. nicht versteuert worden, da er der Ansicht gewesen sei, dies sei nicht steuerpflichtig. Die tatsächliche Veranlagung durch die Prüferin des Finanzamtes sei jedoch unrichtig erfolgt, was auch das Straflandesgericht XY festgestellt habe.

So habe die Sachbearbeiterin in ihrer Einvernahme vor dem Untersuchungsrichter des Landesgerichtes XY, Mag. G., angegeben, dass der Bw. verpflichtet gewesen wäre, die Rückerstattung der Provision nach dem Zuflussprinzip zu versteuern. Dies sei mit dem Bw. in keiner Weise erörtert worden. Der Bw. sei der Ansicht gewesen, dass der Betrag bereits während seiner Tätigkeit (vor 1997) versteuert worden sei. Die Sachbearbeiterin habe nicht glaubhaft machen können, dass der Bw. zu keiner Besprechung erschienen sei, da sie sich in diesem Punkt im Laufe ihrer Aussage in der Verhandlung vor dem Landesgericht XY am 3. Juli 2007 mehrfach widersprochen habe. Einerseits soll es keine Reaktion auf die Prüfung/Schätzung gegeben haben, andererseits könne sich die Sachbearbeiterin nicht erinnern, was konkret geantwortet worden sei.

Als weitere Einnahmen seien für 1997 die Einkünfte des Bw. als Geschäftsführer der S-KEG angenommen worden. Die Annahme, dass der Bw. bei der S-KEG als Selbstständiger beschäftigt gewesen sei, sei der Betriebsprüfung zugrunde gelegt worden, obwohl der Bw. oftmals darauf hingewiesen habe, bei der S-KEG nicht selbstständig beschäftigt zu sein, sondern unselbstständig. Diesen Informationen sei jedoch nicht nachgegangen worden, sondern die Beträge seien nach wie vor als angebliche Verkürzung zugrunde gelegt worden.

Die Prüferin habe in ihrer Einvernahme vor dem Landesgericht XY dazu angegeben, dass es bei der Betriebsprüfung etwas geändert hätte, wenn das Finanzamt gewusst hätte, dass der Bw. bei der S-KEG unselbstständig beschäftigt gewesen wäre. Aus den nunmehrigen Feststellungen der Finanzstrafbehörde erster Instanz sei jedoch nicht ersichtlich, dass dieser Umstand nunmehr berücksichtigt worden sei. Es sei von den Schätzungen ausgegangen worden, ohne dass die Ergebnisse des Strafverfahrens berücksichtigt worden seien, was nicht korrekt sei und einen Verfahrensfehler darstelle.

Die Einnahmen hinsichtlich der Seefahrtsschule beruhten auf reinen Vermutungen der Prüferin, die vor allem die Teilnehmerstatistik, die auf der Homepage der Segelschule veröffentlicht gewesen sei, als Grundlage herangezogen habe, ohne weitere Überlegungen und Prüfungen diesbezüglich anzustellen.

Insbesondere durch die Einvernahme der Prüferin im Strafverfahren vor dem Landesgericht XY zu GZ. sei ersichtlich, dass deren „Schätzungen“ hinsichtlich der Einnahmen der Seefahrtsschule überzogen und unrichtig seien. Trotzdem habe die Finanzstrafbehörde erster Instanz die Betriebsprüfung bzw. Schätzung des Finanzamtes XY bedenkenlos übernommen und ihrer Entscheidung zugrunde gelegt, obwohl die Beweisaufnahme auch durch die Beziehung des obgenannten Strafaktes erfolgt sei. Dass die Vorgehensweise der Betriebsprüfung bzw. Schätzung nur zum Nachteil des Bw. erfolgt sei, relevante Parameter zur Bestimmung der Abgaben völlig außer Acht gelassen worden seien, hätte die Finanzstrafbehörde erster Instanz aufgreifen müssen. Vor allem im Hinblick auf die angeblichen Einnahmen aus dem Betrieb der Seefahrtsschule wäre das Prüfverhalten, das unrichtig und achtlos sei, und das daraus resultierende Ergebnis einer genauen Überprüfung durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz zu unterziehen gewesen.

Insbesondere habe sich aus dem Strafverfahren Folgendes ergeben:

Für das Jahr 1997 habe der Bw. nur Kurse im Ausland erklärt, die Unterlagen seien auch vorgefunden worden. Trotzdem habe die Prüferin Inlandskurse für 1997 in Anlehnung an die Schätzungen der Jahre 1998 und 1999 angenommen.

Dies bedeute, dass für die Jahre 1998 und 1999 Schätzungen vorgenommen worden seien, die dann rückwirkend als Grundlage für Schätzungen für das Jahr 1997 gedient hätten, was insbesondere deswegen nicht nachvollziehbar sei, weil das Leistungsangebot für 1997 ein anderes gewesen sei als für 1998 und 1999.

Der Bw. habe glaubwürdig im Strafverfahren angegeben, dass er seit 1998/1999 eine Segelfahrtschule betrieben habe, in welcher Praxiskurse im Ausland und Inlandskurse angeboten worden seien. 1997 habe er erstmals mit Auslandskursen, d.h. Praxiskursen begonnen und dafür auch Belege vorgelegt. Es sei auf der Internetseite des Bw. ein Theoriekurs „12/97“ ausgewiesen, der, wenn er stattgefunden hätte, bis 1998 gedauert hätte. Tatsächlich hätten Inlandskurse (Theoriekurse) erst ab 1998 stattgefunden, die Teilnehmerstatistiken auf der Homepage seien aus Werbegründen höher angegeben worden, als den Tatsachen entsprochen habe. Selbst wenn der Bw. Kurse 1998 und 1999 angeboten habe, bedeute dies nicht, dass diese dann auch tatsächlich durchgeführt worden seien.

Die Prüferin habe in ihrer Einvernahme im Strafverfahren angegeben, dass sie davon ausgegangen sei, dass jedem Praxiskurs ein Theoriekurs vorangegangen sei, und dass sie dann Teilnehmer und Kurse konstruiert habe, um die Einnahmen der Segelschule schätzen zu können. Dabei habe die Prüferin übersehen, dass Praxistörns auch von anderen Segelschulen angeboten würden, die vorher keine Theoriestunden abhielten. Beispielsweise gebe es vergleichbare Angebote von Segelschulen, die Praxis und Theorie am Boot im Ausland anbieten. Sie habe auch übersehen, dass der Bw. erstmals 1997 als Segelschulbetreiber tätig geworden sei. Wenn der Bw. Praxiskurse abgehalten habe, müsse er nicht zwangsläufig die unter Umständen dazu nötigen Theoriestunden selbst angeboten haben. Vielmehr sei es Usus, dass Segelschüler die für die Segelprüfung benötigten Segelmeilen bei mehreren Törns, die von unterschiedlichen Segelschulen angeboten werden, erwürben. D.h. Segelschüler würden nicht immer bei der gleichen Segelschule Törns und Theoriestunden absolvieren, weil es zeitlich aufwendiger sei, auf freie Plätze bei einer Segelschule zu warten als verschiedene Angebotene anderer Mitbewerber zu nutzen.

Die Vorgehensweise der Prüferin von Theoriekursen aus den Jahren 1998 und 1999 Kurse im Jahr 1997 zu schätzen, erscheine vor allem in Anbetracht der allgemeinen Abwicklung eines Kurses und der Teilnahme daran, unlogisch.

Durch die Einzahlungsbeträge auf das Konto der Seefahrtsschule hätte das Finanzamt eruieren können, was tatsächlich eingenommen worden sei, da auch schon aufgrund der Homepage und den erforderlichen Anmeldungen zu den einzelnen Kursen bzw. Praxiskursen eine Vorauszahlung auf das angegebene Konto notwendig gewesen sei. Auch hätte die Prüferin bei der Segel-Prüfungsbehörde eruieren können, welche und wie viele Prüfungen bei der Seefahrtsschule D. abgenommen worden seien. Dies sei jedoch unterlassen worden.

Die Prüferin habe im oben zitierten Strafverfahren ihre Vorgehensweise (die auch dem Gericht nicht nachvollziehbar gewesen sei) damit gerechtfertigt, dass sie infolge mangelnder Kooperation des Bw. „gezwungen“ gewesen sei, die Internetstatistik zu verwenden. Dass der Bw. unkooperativ gewesen sei, habe sie jedoch nicht belegen können. Einerseits habe sie nichts dazu aussagen können, dass es Stellungnahmen, Fristerstreckungsanträge etc. gegeben habe (dass es solche gegeben habe, ergebe sich aus dem Veranlagungsakt), andererseits habe sie zunächst bestritten, mit dem Bw. über die Segelschule gesprochen zu haben, dann aber eine Betriebsbesichtigung in Anwesenheit des Bw. zugegeben.

Dass sich die Prüferin in Wirklichkeit mit den Betriebsusancen nicht auseinandergesetzt habe und zu nicht nachvollziehbaren und unlogischen Schlussfolgerungen gelangt sei, habe das Strafverfahren ergeben.

Dass sich die Prüferin offensichtlich auch nicht die Mühe gemacht habe, den Betriebsablauf einer Segelschule und die Unterschiede der einzelnen angebotenen Leistungen zu verstehen ergebe sich auch aus ihrer Aussage im Strafverfahren vor dem Landesgericht XY . So sei der Prüferin z.B. der Unterschied zwischen B-Praxis und Segelkurs nicht klar gewesen, da sie offensichtlich davon ausgegangen sei, dass B-Praxis ein Segelkurs sei und kein Törn. Dass Törns nur im Ausland stattfänden, könne man der Homepage des Bw. im Übrigen entnehmen. Offensichtlich habe sie jedoch B-Praxis-Kurs als Segelkurs (im Sinne von Theoriekurs) gewertet und sei so auf die von ihr völlig überzogenen Einnahmen gelangt.

Die Prüferin habe weiters angegeben, dass sie erst 2001 auf die Homepage des Bw. zugegriffen habe und aufgrund dieser Angaben die Jahre 1997-1999 geschätzt habe. Auf die Frage, ob sie sich erkundigt habe, ob die Kurse 1997-1999 überhaupt angeboten worden seien, habe sie keine Antwort geben können.

Die Prüferin habe weiters angegeben, dass sie aufgrund der Teilnehmerstatistik Einnahmen in Höhe von S 702.644,00 im Inland und Einnahmen im Ausland von S 700.00,00 angenommen habe. Sie habe zugeben müssen, dass sie die betrieblichen Ausgaben nicht in Abzug gebracht habe, da sie diese auch nicht geschätzt habe. Schon allein die Vorgehensweise zeige, dass die Prüfung des Finanzamtes einseitig und wenig realistisch erfolgt sei.

Der Lebenserfahrung und dem tatsächlichen Betrieb einer Segelschule entspreche wohl, dass nicht nur Einnahmen, sondern auch Ausgaben für Material (Büro, Kartenmaterial, Diesel, Reparaturen, Miete für Schulungslokal etc.), Segelbootanmiete, Kursunterlagen, organisierte Fahrten zu Prüfungsorten, Honorare für Prüfer, Vortragende usw. getätigten werden müssten.

Auch der Vorsitzende des Landesgerichtes XY habe der Prüferin vorgehalten, dass Funkkurse, Wetterseminare usw. nicht vom Bw. selbst abgehalten worden seien, sondern dass dafür eigene Vortragende verpflichtet worden seien, die natürlich auch bezahlt hätten werden müssen. In einer Annahme von betrieblichen Ausgaben habe diese Überlegung auch keine Berücksichtigung gefunden, sodass der Bw. nochmals darauf verweise, dass die Schätzung und Betriebsprüfung auf offensichtlich völlig unrichtigen Parametern beruhe. Es sei undenkbar, anzunehmen, dass eine Segelschule nur Einnahmen und keine Ausgaben habe.

Die Conclusio aus der Aussage der Prüferin hinsichtlich der Betriebsprüfung für die Jahre 1997-1999 sei daher, dass diese sich nicht konkret mit der Segelschule auseinandergesetzt habe, sondern offensichtlich nur nach möglichen Einnahmen gesucht habe, Werbestatistiken aus 2001 zugrunde gelegt habe und sich nicht erkundigt habe, ob Angaben aus dem Jahr 2001 für die Jahre 1997-1999 überhaupt 1:1 übernommen werden könnten. Vor allem, dass betriebliche Ausgaben nicht berücksichtigt worden seien, obwohl eine Segelschule

bekannter weise relativ hohe Ausgaben auch für die Unterhaltung von Booten habe, erscheine höchst fehlerhaft und hätte von der Finanzstrafbehörde erster Instanz, die die Berichte des Finanzamtes offensichtlich nur übernommen habe, ohne diese nach Logik und Erfahrungssätzen zu würdigen, entsprechend berücksichtigt werden müssen.

Auch hinsichtlich der angeblichen Umsatzsteuerpflicht der Einnahmen des Bw. aus seiner WIFI-Vortragstätigkeit gebe es im Strafverfahren Ergebnisse, die von der Finanzstrafbehörde erster Instanz in keiner Weise berücksichtigt worden seien. Auch hier habe sich die Prüferin in Widersprüche verwickelt, weswegen es nicht nachvollziehbar erscheine, dass die von der Prüferin ermittelten Verkürzungsbeträge dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis zugrunde gelegt worden seien und der Sachverhalt nicht im Wege der amtsweigigen Erforschung der materiellen Wahrheit festgestellt worden sei.

Auch der Umstand, dass der Bw. bzw. sein Steuervertreter gegen Betriebsprüfungen und vorgenommene Schätzungen Rechtsmittel erhoben hätten, die teilweise nicht einmal zum Zeitpunkt des Strafverfahrens vor dem Landesgericht XY rechtskräftig entschieden gewesen seien, hätte der Beweiswürdigung und den Feststellungen der Finanzstrafbehörde erster Instanz zugrunde gelegt werden müssen.

Sogar die Prüferin des Finanzamtes habe angegeben, dass es hinsichtlich der Betriebsprüfung eine Berufung gegeben habe, in welcher die tatsächlichen Einnahmen erklärt worden seien, sie sohin von den tatsächlichen Einkünften erfahren habe, es erscheine daher völlig unverständlich, weswegen trotz Berufung und Bekanntgabe der richtigen Zahlen die Betriebsprüfung als Grundlage für die Berechnung der Verkürzungen weiter herangezogen worden sei. Sogar die Prüferin des Finanzamtes habe in ihrer Einvernahme zugeben müssen, dass die Schätzung nicht richtig erfolgt sei, da ja offensichtlich einige Parameter nicht berücksichtigt worden seien.

Die Betriebsprüfung und die Schätzungen seien daher unrichtig erfolgt, weswegen der angegebene Verkürzungsbetrag (USt) nicht nachvollziehbar erscheine und von der Finanzstrafbehörde erster Instanz auch nicht übernommen hätte werden dürfen.

Hätte die Finanzstrafbehörde erster Instanz den Sachverhalt nicht nur aufgrund der Veranlagungsakte festgestellt, sondern eigene Überlegungen und Feststellungen hinsichtlich der materiellen Wahrheit angestellt, wäre sie zu einem anderen Schluss gelangt.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz habe auch nicht angegeben, weswegen sie die durchgeführte Schätzungsmethode des Finanzamtes XY für zutreffend gehalten habe und weswegen trotz der Ungereimtheiten, die im Strafverfahren herausgekommen seien

(Vortragstätigkeit beim WIFI sei umsatzsteuerbefreit, trotzdem nicht berücksichtigt in den Schätzungen, Seefahrtsschule-Einnahmen seien überzogen, betriebliche Ausgaben nicht berücksichtigt worden usw.), diese zugrunde gelegt und offensichtlich für gerechtfertigt gehalten worden seien.

Für die Jahre 2002, 2005 und 2006 seien ebenfalls Schätzungen der Einnahmen vorgenommen worden, die nicht nachvollziehbar seien und der Höhe nach nicht berücksichtigten, dass Ungereimtheiten, die im Strafverfahren publik geworden seien, nicht verbessert worden seien, sowie Berufungsentscheidungen und erfolgte Gutschriften als Grundlage der Schätzungen nicht berücksichtigt worden seien.

Der Bw. habe mehrmals vor dem Strafverfahren und Konkursverfahren darauf hingewiesen, dass seine diversen Eingaben (Berufungen, Fristerstreckungsanträge etc.) nicht berücksichtigt worden seien und dass der Rückstandsausweis nicht den Tatsachen entspreche, da die Gutschriften und Berichtigungen darin nicht aufschienen.

Der Rückstandsausweis des Finanzamtes sei trotz diverser Berichtigungen, die aufgrund der Eingaben und Rechtsmittel des Bw. vorzunehmen gewesen seien, nicht verändert worden. Es sei seitens des Finanzamtes immer wieder auf die Schätzungen, die fristgerecht vom Bw. bekämpft worden seien, aufgebaut worden. Man sei zu derartigen Verkürzungen gelangt, von denen sogar der Masseverwalter im Konkursverfahren des Bw. gemeint habe, dies wäre bei den Aktivitäten des Bw. kaum möglich. Derart hohe Einnahmen könne der Bw. gar nicht haben.

Dass die Finanzstrafbehörde erster Instanz trotz alledem von den Schätzungen des Finanzamtes ausgegangen sei und nur den Anlageakt als Sachverhaltsfeststellung herangezogen habe, widerspreche dem Grundsatz der materiellen Wahrheitsforschung durch die Behörde und dem Grundsatz des fairen Verfahrens.

Hauptsächlich seien – nach Ansicht des Finanzamtes – Baumeisterhonorare bei den Abgabenerklärungen nicht berücksichtigt worden. Es sei dem Bw. unterstellt worden, dass er jedes Mal, wenn er als Planverfasser aufgetreten sei, Honorare bezogen habe. Dies habe sich im Strafverfahren ebenfalls als unrichtig herausgestellt. Die Planverfassungen habe der Bw. für Freunde vorgenommen und dafür nichts kassiert, da er im Grunde nur seinen Stempel zur Verfügung gestellt habe.

Einzelne Bauwerber hätten dem Strafrichter im anhängig gewesenen Strafverfahren mitgeteilt, dass sie dem Bw. keinerlei Honorar für das Zurverfügungstellen des Baumeisterstempels gezahlt hätten, und somit die Aussage des Bw. bestätigt.

Auch hinsichtlich der Ausführungen des Prüfers des Finanzamtes, W., bezüglich der angeblichen Einnahmen der Seefahrtschule verweist der Bw. auf die oben bereits vorgebrachten Argumente und führt aus, dass aus Werbegründen die Törns als ausgebucht aufschienen bzw. die Prüfungsstatistiken so dargestellt würden, als würden so viele Teilnehmer erfolgreich die Prüfungen abgelegt haben.

Es wäre für das Finanzamt ein Leichtes gewesen, zu eruieren, ob tatsächlich Prüfungen im angegebenen Ausmaß stattgefunden hätten (der Bw. verweist auf die Segelprüfungsbehörde) bzw. da das Finanzamt auch Einsicht auf das Konto der Seefahrtsschule gehabt habe, hätten die Einnahmen mit den tatsächlich stattgefundenen Törns überprüft werden müssen. Laut Teilnahmebedingung, die ebenfalls auf der Homepage zu entnehmen sei, müssten die Törns im Vorhinein auf das Konto der Seefahrtsschule einbezahlt werden. Eine Reservierungsbestätigung der einzelnen Koje erfolge erst nach Einzahlung des Kojenplatzes.

Bezeichnenderweise könnten sich weder die Prüferin F. noch der Prüfer W. daran erinnern, mit dem Steuerberater oder dem Bw. Kontakt aufgenommen zu haben, müssten aber jeweils in ihren Aussagen eingestehen, dass offensichtlich sehr wohl ein Kontakt gegeben gewesen sei.

Jedes Mal, wenn die Prüfer von dem Vorsitzenden im Strafverfahren gefragt worden seien, ob sie ihre Einschätzungen aufgrund der Informationen geändert hätten, hätten sie sich plötzlich nicht mehr daran erinnern können bzw. hätten ausweichende Antworten gegeben.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz hätte sich mit diesem Umstand näher zu beschäftigen gehabt und hätte nicht, ohne die Angaben in den einzelnen Schätzungen bzw. Betriebsprüfungen in Zweifel zu ziehen, zu urteilen gehabt.

Weiters sei der Umstand nicht berücksichtigt worden, dass der Bw. in den Jahren 2000-2006 auch unselbstständig tätig gewesen sei und daher die Einnahmen aus selbstständiger Tätigkeit niemals so hoch sein könnten, dass sie mit einem Angestelltenjob in Einklang zu bringen wären.

Auch zu welchen Ergebnissen es in den Berufungsverfahren gekommen sei, sei nicht ausgeführt worden.

Grundsätzlich seien Schätzungen so durchzuführen, dass alle bedeutenden Umstände zu berücksichtigen seien. Die Abgabenbehörde könne die Schätzungsmethode frei wählen, sie habe aber jene Methode zu verwenden, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, nämlich

der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage möglichst nahe zu kommen, am Geeignetsten erscheine.

Hinsichtlich der Betriebsausgaben oder bestimmter Gruppen davon komme eine Teilschätzung in Betracht, dies könne anhand der Werte des Betriebes in anderen Zeiträumen (innerer Betriebsvergleich) geschehen.

Der Bw. sei dem Schätzungsverfahren beizuziehen, was gegenständlich im Laufe der Jahre und der durchgeführten Schätzungen und Betriebsprüfungen nur in unzureichender Weise erfolgt sei.

Die Behauptungen, Angaben oder Einwände des Bw. müssten von der Behörde geprüft und berücksichtigt werden, was ebenfalls nicht erfolgt sei. Es seien Vermutungen aufgestellt worden, die sich bei näherer Betrachtung und bei einer weiteren Überprüfung als unrichtig herausgestellt hätten.

Unrichtig sei vor allem der Vorwurf, der Bw. hätte in den monierten Zeiträumen keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben.

Der Bw. sei seit 1997 bis einschließlich 2002 von seinem Steuerberater N. vertreten worden, der auch mit der Abgabe von Umsatzsteuer- und Einkommenssteuererklärungen betraut gewesen sei und diese auch laufend durchgeführt habe.

Dass die Erklärung zeitweise nicht in den gesetzlichen Fristen abgegeben worden sei, erkläre sich aus dem Umstand, dass sich der Bw. selbst hinsichtlich seiner Abgabenerklärungspflicht in Unkenntnis befunden habe und mit buchhalterischen Belangen überfordert gewesen sei. Als sich der Bw. letztendlich 1997 an einen Steuerberater gewandt habe, habe dieser die Abgabenerklärung im Nachhinein erstellt. Einzelne Belege seien jedoch nicht vorgelegen, diese hätten erst auffindbar gemacht werden müssen, was über die gesetzlichen Fristen hinausgegangen sei. Das Finanzamt sei jedenfalls Seitens des Steuerberaters darüber immer wieder verständigt worden und um eine Fristerstreckung sei angesucht worden.

Die Behörde erster Instanz habe in keiner Weise festgestellt, dass der Steuerberater im Namen des Bw. immer wieder um Fristerstreckung angesucht habe und Erklärungen erfolgt seien. Durch die Feststellungen werde der Eindruck gewonnen, der Bw. hätte sich um die finanztechnischen Belange überhaupt nicht gekümmert, hätte alles an seinen Steuerberater delegiert und dieser wäre aufgrund der mangelhaften Belegsammlung des Bw. nicht imstande gewesen, Erklärungen abzugeben. Dies sei jedoch nicht richtig. Hätte der Spruchsenat sich die Aktenlage seit 1997 angesehen, wäre dieser zu der Erkenntnis gekommen, dass der Bw. und sein Steuerberater sehr wohl immer wieder Eingaben getätigten, um Fristerstreckung

angesucht, Erklärungen vorgelegt und Berufungen sowie Verbesserungsanträge gestellt hätten.

Der Bw. bringt vor, auch nicht befragt worden zu sein, weswegen die Belege schwer auffindbar bzw. wieder beschaffbar gewesen seien.

Weiters sei nicht ausgeführt worden, dass die Abgabenbehörde die vorgelegten Einnahmebelege der Seefahrtschule auch nicht akzeptiert und dem Bw. weitere Hürden auferlegt habe. So habe man beispielsweise die vom Bw. vorgelegten Unterlagen hinsichtlich der durchgeföhrten Kurse, der Teilnahme und der eingegangenen Zahlungen in Form von tabellenartigen Listen mit Unterschriften als nicht aussagekräftig befunden und diese zurückgewiesen. Es sei ein enormer zeitlicher Aufwand damit verbunden, Belege vorzulegen, die von der Abgabenbehörde akzeptiert würden. So hätten z.B. ehemalige Teilnehmer von Ausbildungskursen gefunden werden müssen und die Bezahlungen erneut bestätigen müssen, Handwerker im Ausland hätten wieder aufgesucht werden müssen und um das Ausstellen von Rechnungen für das Geleistete ersucht werden usw. Die von der Abgabenbehörde gesetzten Termine hätten meistens nicht eingehalten werden können.

Der Bw. und sein Steuerberater hätten während des inkriminierten Zeitraums immer wieder versucht, die konkret offenen Belege zu eruieren, was aber aufgrund der mangelnden Kooperation nicht durchgeführt worden sei.

Es fehlten Feststellungen dahingehend, dass beispielsweise gegen die diversen Schätzungen die 1996 und 1997 stattgefunden hätten, Berufung erhoben worden sei, gegen die Schätzung 1997 habe es eine Berufungsvorentscheidung am 27. September 1999 gegeben, die dann eine Gutschrift zugunsten des Bw. ausgewiesen habe. Ob diese Gutschrift in den Berechnungen des Finanzamtes berücksichtigt worden sei, habe auch im Strafverfahren vor dem Landesgericht XY nicht geklärt werden können.

Der Bw. stelle daher die Richtigkeit der inkriminierten Verkürzungsbeträge in Frage, was er bereits in seiner Einvernahme getan habe.

Der Bw. führt weiter aus, dass die aufgezeigten Verfahrensmängel darauf hindeuteten, dass die erstinstanzliche Behörde irrigerweise von einer Bindung an rechtskräftige Abgabenfestsetzungen ausgegangen sei. Die unkritische Übernahme des Sachverhaltes eines rechtskräftigen Abgabenbescheides schließe die selbstständige Beweiswürdigung durch die Finanzstrafbehörde vollständig aus. Die Finanzstrafbehörde hätte die Schätzungen laut Betriebsprüfungsberichten in ihren wesentlichen und überprüfbaren Einzelheiten darzulegen und auszuführen gehabt, insbesondere aufgrund welcher Überlegungen sie die

Schätzungsmethode und deren Ergebnis für zutreffend halte. Sie hätte auch auf die Einwände des Bw. eingehen müssen.

Eine inhaltliche Rechtswidrigkeit liege auch darin vor, dass dem Bw. automatisch die relevante subjektive Tatseite aufgrund der Tatsache, dass die Belegsammlung unvollständig gewesen sei und Betriebsschätzungen stattgefunden hätten, abgeleitet werde.

Dem Bw. werde vorgeworfen, er hätte vorsätzlich Abgabenhinterziehungen getätigt, obwohl hinsichtlich des geforderten Vorsatzes keine Feststellungen getroffen worden seien, mit der Ausnahme, dass Verschulden vorliege.

So habe die Behörde erster Instanz nicht festgestellt, dass der Bw. jederzeit um Rekonstruktion bemüht gewesen sei, Rechtsmittel erhoben habe, da die Schätzungen sich als zu hoch herausgestellt hätten und die Bescheide zu korrigieren gewesen wären. Bis jedoch die Entscheidung über die Rechtsmittel und Eingaben des Steuerberaters gefällt worden sei, sei wieder viel Zeit vergangen, in welcher wiederum Steuererklärungen fällig geworden seien, die teilweise auch nicht fristgerecht erstattet worden seien. Dies sei nicht aus böser Absicht geschehen. Der Bw. sei schlicht überfordert gewesen.

Anträge auf zeitweise Aussetzung der Vorschreibungen bzw. fälligen Erklärungen seien unberücksichtigt geblieben, die angeblich aushaftenden Beträge seien weit überhöht, der Bw. sei immer bemüht gewesen, dass die Höhe seiner Steuerschuld richtig festgesetzt werde und habe sich mit entsprechenden Rechtsmitteln gegen überschießende Feststellungen zur Wehr gesetzt. Er habe keineswegs eine Verkürzung bewirken wollen, sondern sei immer um eine korrekte Abrechnung bemüht gewesen.

Der Bw. habe auch im Strafverfahren zugegeben, seine Steuererklärungen bis auf die Jahre 1997 und 2002 jedes Mal verspätet dem Finanzamt übermittelt zu haben.

Die fehlende Belegsammlung sei hauptsächlich auf diverse Schwierigkeiten bei der Ausführung der einzelnen Gewerbebereiche zurückzuführen. Der Bw. sei als konzessionierter Baumeister tätig gewesen, habe aber überwiegend als Angestellter diverser Firmen gearbeitet. Nebenbei habe er versucht, mit selbstständiger Arbeit einen höheren Verdienst zu erlangen, was aber nicht gelungen sei. Die Ausgaben für das selbstständige Arbeiten seien höher gewesen, als er sie eingeschätzt habe, an einen Gewinn sei nicht zu denken gewesen. Die Einnahmen seien geringfügig und überschaubar gewesen. Dadurch, dass der Bw. keinen Überschuss erzielt habe, sei er zunächst der Ansicht gewesen, ihn trafe auch keine Erklärungspflicht dem Finanzamt gegenüber. Circa 1997 habe er angefangen, eine Segelschule mit Leistungen im Ausland zu betreiben, der erwartete Gewinn sei ebenfalls

ausgeblieben, es seien Einnahmen getätigten worden, denen aber Ausgaben in jeweils fast gleicher Höhe gegenübergestanden seien. Der Bw. habe es diesbezüglich versäumt, für eine ordentliche Buchhaltung Vorsorge zu treffen, vor allem, weil er die Segelschule zunächst mit Freunden und Bekannten aufgezogen habe und diese auch erst im Anlaufen gewesen sei.

Als die ersten Probleme mit dem Finanzamt begonnen hätten, habe der Bw. Rat bei einem Steuerberater gesucht und dieser habe in Folge bis 2002 sämtliche steuerlichen Agenden erledigt. Die Belegsammlung dem Steuerberater komplett vorzulegen und auch das Finanzamt hinsichtlich der Form von einzelnen Belegen befriedigen zu können, habe den Bw. vor fast unlösbare Probleme gestellt. So hätten z. B. Ausbildungstörns in K. stattgefunden, Reparaturen und Einkäufe ebendort. Belege, wie sie das Finanzamt verlange, seien dort nicht ausgestellt worden. Der Bw. sie jederzeit um Rekonstruierung bemüht gewesen, sei aber teilweise dennoch gescheitert, weil einfach zu viel Zeit verstrichen sei, bis er zu Allem Einnahmen- oder Ausgabenbelege bzw. Kontoauszüge gehabt habe und vorlegen habe können. Keineswegs habe er sich aber seiner Verpflichtung entziehen wollen.

Auch die finanzielle und familiäre Situation des Bw. sei von der Finanzstrafbehörde erster Instanz nicht berücksichtigt worden. Mit der unselbstständigen Arbeit, die der Bw. hauptsächlich ausgeübt habe und von welcher er seine täglichen Ausgaben bestreiten habe müssen, habe es im Laufe der Zeit Probleme gegeben. Einerseits seien Arbeitgeber in Konkurs gegangen, andererseits habe der Bw. kein Gehalt bekommen, letztendlich auch nicht vom Insolvenzausgleichsfonds, da man sich auf den Standpunkt gestellt habe, dass gewerberechtliche Geschäftsführer keinen Anspruch auf diesen Fonds hätten. Der Bw. habe hohe Verluste erlitten, habe teilweise bei mehreren Firmen gleichzeitig als Angestellter arbeiten müssen, um seine Kinder und seine Gattin finanziell unterstützen zu können. Auf der anderen Seite habe er versucht, mit der Segelschule, die ebenfalls Zeit in Anspruch genommen habe, Einnahmen zu lukrieren. Der Bw. habe Stunden und auch Törns abhalten müssen und habe sich öfters im Ausland befunden.

Das Finanzamt habe jedoch Anträge auf zeitweise Aussetzung der Vorschreibung bzw. fälligen Erklärung ignoriert und habe absolut kein Verständnis für die schwierige Situation des Bw. gezeigt. Insbesondere sei es für den Bw. niemals nachvollziehbar gewesen, dass seine Eingaben, Rechtsmittel und Vorlagen offensichtlich unberücksichtigt geblieben seien, da sich die Vorschreibungen der Schätzungen niemals auf korrigierte Beträge bezogen hätten, sondern immer wieder höhere Beträge durch die Abgabenbehörde angenommen worden seien.

Der Bw. und sein Steuerberater seien jedoch seit 1997 damit beschäftigt und darum bemüht gewesen, dass eine korrekte Abgabenrechnung seitens des Finanzamtes vorgenommen werde.

Eine der Höhe nach richtige Feststellung anzustreben, stelle keinesfalls den vorsätzlichen Versuch oder vollendetes Delikt einer Abgabenverkürzung durch Nichtabgabe von Steuererklärungen dar. Dies sei auch im Strafverfahren vor dem Landesgericht XY festgestellt worden.

Bei der Strafzumessung seien die Einkommensverhältnisse des Bw. in keiner Weise berücksichtigt worden.

Über das Vermögen des Bw. sei über Initiative des Finanzamtes XY das Konkursverfahren am 13. Oktober 2006 eröffnet worden. Vermögen habe keines festgestellt werden können, die Entschuldung, die der Bw. angeboten habe (mit Hilfe von Verwandten und Freunden) sei seitens des Finanzamtes XY nicht angenommen worden.

Der Bw. sei 61 Jahre alt und habe kein geregeltes Einkommen.

Die festgesetzte Höhe der Strafe scheine in Anbetracht des Einkommens überhöht und unangemessen.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

*Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur möglich, sondern für gewiss hält.*

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

Mit der gegenständlichen Berufung wendet sich der Bw. im Wesentlichen gegen die Höhe der dem erstinstanzlichen Erkenntnis des Spruchsenates zugrunde gelegten Verkürzungsbeträge an Umsatzsteuer 1997 bzw. an Umsatzsteuervorauszahlungen 1-12/2002 und 1/2005-9/2006. Vorgebracht wird dazu, dass die unkritische Übernahme der Schätzungsergebnisse des Finanzamtes einen Verstoß gegen § 98 Abs. 3 FinStrG und gegen die Pflicht zur amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit und gegen die Unschuldsvermutung (Art. 6 MRK)

---

darstellen würde und die gegenüber dem Abgabenverfahren gegenteilige Beweislast im Finanzstrafverfahren missachtet worden wäre.

Dem Schulterspruch Punkt 1) des angefochtenen Spruchsenatserkenntnisses liegt die Feststellung einer Betriebsprüfung des Einzelunternehmens des Bw über die Jahre 1997 bis 1999, welche mit Bericht vom 19. April 2001 abgeschlossen wurde, zugrunde. Unter Textziffer 20 dieses Betriebsprüfungsberichtes wird seitens der Betriebsprüferin festgestellt, dass der Bw. für das Jahr 1997 bisher (gemeint mit der am 25. Februar 1999 abgegebenen Umsatzsteuererklärung 1997) ausschließlich nicht steuerbare Auslandsumsätze aus Praxisunterricht erklärt habe und es müsse schlüssig angenommen werden, dass auch 1997 dieselben Theoriestunden und der selbe Praxisunterricht abgehalten worden sei wie in den Folgejahren. Aus diesen Gründen wurde durch die Betriebsprüfung eine Schätzung dieser Umsätze für 1997 durchgeführt und als Schätzungsgrundlage dafür die Einnahmen der Jahre 1998 und 1999 im Wege des inneren Betriebsvergleiches herangezogen. Die aus der durchgeföhrten Umsatzzuschätzung 1997 in Höhe von S 700.000,00 resultierende Umsatzsteuer in Höhe von S 140.000,00 (€ 10.174,19) bildete die Grundlage für die erstinstanzliche Bestrafung.

Unverständlich ist und ins Leere geht daher das Berufungsvorbringen dahingehend, dass sich die im Jahr 1997 angesetzten und der Bestrafung zugrunde gelegten Versicherungsprovisionen in Höhe von S 18.779,46 zu Unrecht der Bestrafung unterzogen worden seien, und dass, entgegen den Feststellungen der Betriebsprüfung die Einkünfte aus einer Tätigkeit als Baumeister keine selbstständigen Einkünfte darstellen würden. Derartige Umsätze wurden der erstinstanzlichen Bestrafung gar nicht zugrunde gelegt und bilden somit nicht den Gegenstand des Berufungsverfahrens.

Die Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen hindert zwar grundsätzlich die Annahme einer Abgabenhinterziehung nicht, jedoch trägt die Finanzstrafbehörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung. Eine Abgabenhinterziehung kann nur dann angenommen werden, wenn sich nach entsprechender Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschuldigten sagen lässt, dass seine Verantwortung nach menschlichem Ermessen nicht richtig sein kann. Dabei reicht die Tatsache, dass Geschäftsvorgänge nicht in die Buchhaltung aufgenommen wurden und Mängel der Aufzeichnungen festzustellen waren, für sich alleine nicht, Verkürzungsvorsatz anzunehmen, weil es vielmehr der Feststellung bedarf, welche finanzstrafrechtlich zu verantwortenden Vorgänge zu den festgestellten Abgabenverkürzungen geführt haben (VwGH 7.7.2004, 2003/13/0171).

Während im Abgabenverfahren der Abgabepflichtige, dessen Aufzeichnungen mangelhaft sind, das Risiko unvermeidlicher Schätzungsungenauigkeit zu tragen hat, trifft im Finanzstrafverfahren die Behörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung, in dem Sinn, dass der geschätzte Betrag mit der Wirklichkeit solcher Art übereinstimmt, dass die Verantwortung des Beschuldigten (auch hinsichtlich der Höhe der Verkürzung) so unwahrscheinlich ist, dass sie nach menschlichem Ermessen ausgeschlossen werden kann (VwGH 7.2.89, 88/14/0222).

Während der Bw. im erstinstanzlichen gerichtlichen Finanzstrafverfahren, welches mit Urteil des Landesgerichtes XY vom 28. August 2007, GZ. GZ., mit einer Unverständigkeitsentscheidung hinsichtlich der den Gegenstand dieses Finanzstrafverfahrens bildenden Umsatzsteuerverkürzung 1997 und Umsatzsteuervorauszahlungsverkürzungen 1-12/2002 und 1-6/2005 endete, die Erzielung von Umsätzen aus Theoriekursen im Inland insgesamt kategorisch in Abrede gestellt hat, wird in der gegenständlichen Berufung die Erzielung von Umsätzen aus Inlandstheoriekursen nicht mehr dezidiert bestritten, sondern vielmehr die unreflektierte und nicht auf konkreten Ermittlungen beruhende Schätzung der Inlandsumsätze in Anlehnung an die Jahre 1998 und 1999 bemängelt.

Entgegen dem Vorbringen des Bw. im Finanzstrafverfahren, Umsätze aus Inlandskursen seien erst ab dem Jahre 1998 erzielt worden, hat der in seiner Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1997 vom 31. August 2001, verfasst von seinem damaligen Steuerberater N., Umsätze aus Inlandskursen in Höhe von insgesamt S 84.525,00 für das Jahr 1997 eingestanden und eine daraus resultierende Umsatzsteuer in Höhe von S 16.905,00 (entspricht € 1.228,53) offen gelegt. Obwohl diese Berufung im Abgabenverfahren wegen Nichtbehebung von Mängeln seitens der Abgabenbehörde erster Instanz für zurückgenommen erklärt werden musste, kann für Zwecke des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zweifelsfrei davon ausgegangen werden, dass im Jahr 1997 Umsätze aus Inlandstheoriekursen jedenfalls in dieser vom Bw. selbst offen gelegten Höhe erzielt wurden, sodass dieses bedenkenlos der gegenständlichen Berufungsentscheidung zugrunde gelegt werden können. Der Bw. hat daher zweifellos durch Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuererklärung 1997 eine zu geringe Abgabenfestsetzung an Umsatzsteuer (Bescheid vom 29. März 1999) in Höhe von € 1.228,53 herbeigeführt, sodass insoweit die objektive Tatseite der erstinstanzlich der Bestrafung zugrunde gelegten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG zweifelsfrei erwiesen ist.

Eine darüber hinaus gehende Verkürzung an Umsatzsteuer 1997 ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auf Grund der im Finanzstrafverfahren gegenüber dem

Abgabenverfahren umgekehrten Beweislast nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit erweisbar. Vielmehr spricht auch eine aus dem Gerichtsakt (Blatt 107) ersichtliche Prüfungsstatistik der Segelschule des Bw. dafür, dass für das Jahr 1997 Kurse erst ab Dezember 1997 stattgefunden haben, ein Umstand, der mit den in der Abgabenberufung offen gelegten und mit den der nunmehrigen Berufungsentscheidung zugrunde gelegten Umsätzen bedenkenlos in Übereinstimmung zu bringen ist. Es war daher hinsichtlich der nicht nachweisbaren Verkürzung an Umsatzsteuer 1997 in Höhe des Differenzbetrages von € 8.745,66 mit Verfahrenseinstellung vorzugehen.

In Bezug auf Schulterspruch Punkt 2) des erstinstanzlichen Erkenntnisses des Spruchsenates wird in der gegenständlichen Berufung ebenfalls vorgebracht, es seien von der Abgabenbehörde nicht nachvollziehbare Schätzungen vorgenommen und im Finanzstrafverfahren publik gewordene Ungereimtheiten sowie Änderungen auf Grund vom Bw. eingebrachter Berufung nicht berücksichtigt worden. Der Spruchsenat sei widerspruchslös vom Veranlagungsakt ausgegangen, was dem Grundsatz der materiellen Wahrheitsforschung und eines fairen Verfahrens widerspreche.

Hinsichtlich der erstinstanzlich der Bestrafung zugrunde gelegten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG an Umsatzsteuervorauszahlungen 1-12/2002 in Höhe von € 8.328,86 ist zunächst vom Unabhängigen Finanzsenat auf Grund der Aktenlage festzustellen, dass der Bw. für die Monate 1-11/2002 weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben noch Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet hat. Für den Monat 12/2002 wurde eine verspätete Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht, wobei die Umsatzsteuervorauszahlung ebenfalls nicht entrichtet wurde. In der Folge hat der Bw. am 4. März 2003 die Umsatzsteuererklärung 2002 abgegeben und darin eine Umsatzsteuerzahllast 2002 in Höhe von € 3.759,26 einbekannt. Eine bescheidmäßige Festsetzung erfolgte erstmals mit dem auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheid vom 4. August 2004, mit welchem die Umsatzsteuer 2002 in Höhe von € 8.328,86 festgesetzt wurde.

Durch die Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuererklärung 2002 mit einer ausgewiesenen zu geringen Steuerschuld von € 3.759,26 hat der Bw. das Finanzvergehen wegen versuchter Abgabenhinterziehung gem. §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Nach der ständigen Judikatur des VwGH ist die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG dann ausgeschlossen, wenn der Strafbarkeit in Folge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für denselben Zeitraum kein Hindernis entgegen steht, weil in einem

solchen Fall die Tathandlung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als eine – durch die Ahndung nach § 33 Abs. 1 FinStrG – nachbestrafte Vortat zu betrachten ist, was auch für solche Fälle gilt, in denen sowohl die Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als auch die nach § 33 Abs. 1 FinStrG durch Unterlassung der Einbringung ordnungsgemäßer Umsatzsteuervoranmeldungen und Jahreserklärungen bewirkt oder zu bewirken versucht wird (vgl. VwGH 29.9.2004, 2001/14/0082).

Da, wie oben ausgeführt, einer Bestrafung des Bw. wegen des Finanzvergehens der versuchten Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG in Höhe eines Betrages von € 4.569,60 (Mehrergebnis laut Betriebsprüfung) kein Hindernis entgegen gestanden wäre, war er insoweit schon aus objektiven Gründen vom Verdacht der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG freizusprechen, weswegen in Höhe eines Differenzbetrages an Umsatzsteuervorauszahlungen 1-12/2002 in Höhe von € 4.569,60 mit Verfahrenseinstellung vorzugehen war, da das Delikt der versuchten Jahressteuerhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG nicht Gegenstand dieses Strafverfahrens ist.

§ 161 Abs. 1 erster Satz FinStrG besagt dazu nämlich, dass die Rechtsmittelbehörde, wenn das Rechtsmittel nicht als unzulässig oder verspätet zurückzuweisen ist, immer in der Sache selbst zu entscheiden hat. Die Sache, die der Rechtsmittelbehörde zur Entscheidung vorliegt, ist die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat in ihren wesentlichen Sachverhaltselementen, unabhängig von ihrer rechtlichen Beurteilung (z.B. VwGH 22.5.1996, 96/16/0023). Das bedeutet, dass die Rechtsmittelbehörde trotz ihrer Berechtigung, den angefochtenen Bescheid abzuändern, doch auf die Ahndung der dem Rechtsmittelwerber im Verfahren erster Instanz zur Last gelegten Tat beschränkt bleibt und ihn nicht für eine Tat schuldig sprechen darf, die ihm im Verfahren vor der ersten Instanz gar nicht zur Last gelegt wurde, da darin zumindest die Entziehung einer Instanz liegen würde. Macht die Berufungsbehörde eine andere Sache zum Gegenstand ihrer Entscheidung, als die Finanzstrafbehörde erster Instanz, verletzt sie das Recht auf den gesetzlichen Richter (VfGH 3.3.79, B 362-364, 583, 584/78).

Auch in Bezug auf die erstinstanzlich unter Schulterspruch 2) der Bestrafung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu Grunde gelegten Umsatzsteuervorauszahlungen 1-12/2005 und 1-9/2006 wendet der Bw. ebenfalls unplausible und nicht nachvollziehbare Schätzungen ein, ohne in der Berufung die seiner Meinung nach zutreffende Höhe der Umsatzsteuervorauszahlungen offen zu legen. Festzustellen ist dazu seitens des Unabhängigen Finanzsenates, dass für diese Monate keine einzige Umsatzsteuervoranmeldung durch den Bw. abgegeben wurde und auch deren Bezahlung nicht erfolgte.

Für die Monate 1-6/2005 erfolgte daraufhin eine Schätzung der Umsatzsteuervorauszahlungen in der der erstinstanzlichen Bestrafung zu Grunde gelegten Höhe von € 4.000,00, wobei im Wege des inneren Betriebsvergleiches von einer plausibel geschätzten Umsatzsteuer in Höhe von € 5.400,00, geschätzte Vorsteuern in Höhe von € 1.400,00 abgezogen wurden.

Für die Monate 7-12/2005 erfolgte am 10. November 2006 eine Schätzung wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen mit einer Umsatzsteuerzahllast in Höhe von € 5.400,00, jedoch ohne Berücksichtigung eines Vorsteuerabzuges.

Die erstinstanzlich der Bestrafung zu Grunde gelegte Schätzung der Verkürzungsbeträge ohne Berücksichtigung eines (ausreichenden) Vorsteuerabzuges hält einer finanzstrafrechtlichen Überprüfung im Sinne der oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht stand. Es widerspricht der Erfahrung des täglichen Lebens, dass bei aufrechtem Geschäftsbetrieb in den Tatzeiträumen kein Vorsteuerabzug angefallen wäre.

Ausgehend von den Feststellungen der Betriebspprüfung betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2000-2002 (Bericht vom 2. August 2004), aus welchen sich ableiten lässt, dass die durchschnittlichen jährlichen Vorsteuern dieser Jahre 41 % der von der Betriebspprüfung ermittelten Umsatzsteuern betragen, ist der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung gelangt, dass bei Berücksichtigung eines nach dem inneren Betriebsvergleich plausiblen Vorsteuerabzuges von 41 % der geschätzten Umsatzsteuer sich für die Monate 1-6/2005 und 7-12/2005 jeweils eine nachweisbare Umsatzsteuervorauszahlungsverkürzung von € 3.186,00 ergibt, sodass in Höhe eines Differenzbetrages zur Anschuldigung an Umsatzsteuer 1-6/2005 in Höhe von € 814,00 sowie an Umsatzsteuer 7-12/2005 in Höhe von € 2.214,00 mit partieller Verfahrenseinstellung, wie aus dem Spruch ersichtlich, vorzugehen war, da insoweit eine Verkürzung, entsprechend dem Berufungsvorbringen des Bw., objektiv nicht nachweisbar erschien.

Aus einem vom Bw. vorgelegten Vertrag vom 15. Februar 2006 geht der Verkauf seiner Segelschule um einen Betrag von € 15.000,00 hervor.

In Anlehnung an eine für das Jahr 2005 durch den Unabhängigen Finanzsenat durchschnittlich ermittelte monatliche Umsatzsteuerzahllast in Höhe von € 531,00 erscheint dieser Verkürzungsbetrag auch für die vom Bw. weder im Abgabenverfahren noch im Finanzstrafverfahren offen gelegte Umsatzsteuervorauszahlung Jänner 2006 als plausibel und erweisbar. Auch die aus der Geschäftsveräußerung resultierende Umsatzsteuer in Höhe von € 2.500,00, welche vom Bw. ebenfalls weder im Wege einer Umsatzsteuervoranmeldung offen gelegt noch entrichtet wurde, kann nach Ansicht des Berufungssenates bedenkenlos einer

Bestrafung zu Grunde gelegt werden, sodass sich für die Monate 1-2/2006 ein Verkürzungsbetrag von insgesamt € 3.031,00 ergibt, welcher auch objektiv nachweisbar ist.

Darüber hinaus kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Erzielung von Umsätzen für die Monate 3-9/2006 weder aus der Aktenlage noch aus dem Vorbringen des Bw. abgeleitet werden, sodass in Höhe eines Differenzbetrages zur Anschuldigung an Umsatzsteuervorauszahlungen 3-9/2006 in Höhe von € 5.069,00 mit Verfahrenseinstellung gem. §§ 136, 157 FinStrG vorzugehen war.

Für die Jahre 2005 und 2006 hat der Bw. in der Folge auch keine Umsatzsteuerjahreserklärungen abgegeben, sodass auch insoweit zu überprüfen war, ob nicht das (versuchte) Jahressteuerdelikt nach § 33 Abs. 1 FinStrG insoweit gegeben ist. Dazu hat der Bw. durch seine Verteidigerin in der gegenständlichen Berufung zu Recht vorgebracht, dass die Nichtabgabe von Steuererklärungen bei einem steuerlich erfassten Abgabepflichtigen die Annahme von Vorsatz regelmäßig ausschließen würde, weil die diesfalls zu erwartenden Schätzungen kein begünstigendes Ergebnis für den Bw. erwarten ließen. Diesem Vorbringen wird vom Unabhängigen Finanzsenat zugestimmt. Bedenkt man, dass der Bw. nach der Aktenlage schon mehr als zehn Jahre hindurch seinen steuerlichen Verpflichtungen zur Abgabe von monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen und zur Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen und in der Folge auch zur Abgabe von Jahressteuererklärungen in einem sehr weit gehenden Ausmaß nicht nachgekommen ist, was immer wieder Schätzungen der Abgabenbehörde in einem vom Bw. zu hoch angesehenen Ausmaß, welches er regelmäßig mit Berufungen bekämpfte, zur Folge hatte. Der Bw. konnte daher für die Jahre 2005 und 2006 nicht davon ausgehen, dass die Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen eine zu geringe Abgabenfestsetzung zur Folge haben würde, weswegen das Jahressteuerdelikt der (versuchten) Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG im gegenständlichen Fall nicht gegeben ist.

Aus der Aktenlage insgesamt, den Feststellungen beider zu Grunde liegender Betriebsprüfungen und auch auf Grund der Verantwortung des Bw. als Beschuldigter vor dem Landesgericht XY als auch vor der Abgabenbehörde erster Instanz sowie auch aufgrund der Zeugenaussage seines ehemaligen Steuerberaters N. vor Gericht kann zweifelsfrei abgeleitet werden, dass der Bw. der Verpflichtung zur Führung ordnungsgemäßer Grundaufzeichnungen und zur vollständigen und rechtzeitigen Sammlung der Belege sowie deren zeitgerechter Übermittlung an den Steuerberater und in der Folge zur Abgabe von monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen und zur Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen sowie letztlich zur Abgabe ordnungsgemäßer Umsatzsteuererklärungen nicht nachgekommen ist.

Dies trotz oftmaliger Belehrungen und Hinweise durch seinen Steuerberater, welcher vor Gericht aussagte, ihn auf seine diesbezüglichen steuerlichen Verpflichtungen immer wieder aufmerksam gemacht zu haben.

Aufgrund dieser äußerst weitgehenden Vernachlässigung der Aufzeichnungs-, Belegaufbewahrungs-, Offenlegungs- und Entrichtungspflichten konnte der Bw. für das Jahr 1997 nicht davon ausgehen, dass die von seinem Steuerberater aufgrund seiner unvollständig weitergegebenen Grundlagen abgegebene Umsatzsteuerjahreserklärung die Umsätze in vollem Ausmaß offen legen würde. Bei derartig umfangreichen Pflichtverletzungen hat es der Bw. zweifelsfrei ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass die in der Umsatzsteuerjahreserklärung 1997 ausgewiesene Zahllast in einem zu geringen Ausmaß offen gelegt wurde, weswegen auch in subjektiver Hinsicht das Delikt der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 und 3 lit. a FinStrG an Umsatzsteuer 1997 in dem aus dem Spruch der gegenständlichen Entscheidung ersichtlichen Ausmaß als erwiesen anzusehen ist.

Auch hatte der Bw. nach Aussage seines Steuerberaters vor dem Landesgericht XY aufgrund dessen Belehrungen zweifelsfrei Kenntnis von seiner Verpflichtung zur Abgabe von monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen und zur zeitgerechten Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen, was auch aus der Abgabe von (verspäteten) Umsatzsteuervoranmeldungen abgeleitet werden kann.

Tatbestandsvoraussetzungen einer Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG in subjektiver Hinsicht sind die zumindest mit Eventualvorsatz unterlassene Abgabe von dem § 21 des UStG entsprechenden (rechtzeitigen, richtigen, vollständigen) Umsatzsteuervoranmeldungen und von Wissentlichkeit in Bezug auf die Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen.

Eine derartige Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG bereits dann vollendet, wenn die zu entrichtenden Beträge nicht spätestens bis zum 5. Tag nach Fälligkeit geleistet werden. Ein auf endgültige Abgabenhinterziehung gerichteter Vorsatz ist daher nicht Tatbestandsvoraussetzung einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG.

Die Aktenlage der zugrunde liegenden Straf- und Steuerakten zeugt von einer nahezu völligen Vernachlässigung sämtlicher Offenlegungs- und Entrichtungspflichten in Bezug auf die Umsatzsteuervorauszahlungen. Aufgrund der vorliegenden Verfahrensergebnisse ist erwiesen, dass der Bw. seinem steuerlichen Vertreter Unterlagen nur verspätet und dann nur fragmentarisch vorgelegt hat, sodass er zweifelsfrei Kenntnis davon hatte, dass die

Umsatzsteuervorauszahlungen nicht zeitgerecht im Rahmen von Umsatzsteuervoranmeldungen offen gelegt wurden. In Kenntnis der Fälligkeitstage der monatlichen Umsatzsteuervorauszahlungen hat er diese aufgrund seiner in der Berufung selbst dargestellten schlechten wirtschaftlichen Situation auch nicht entrichtet.

Das Delikt der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist daher in subjektiver Hinsicht in dem aus dem Spruch der gegenständlichen Entscheidung ersichtlichen Ausmaß zweifelsfrei erwiesen.

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

Ausgehend von einem hohen Grad des Verschuldens, welcher in der dargestellten sehr weitgehenden Vernachlässigung der Offenlegungs- und Entrichtungspflichten in Bezug auf die verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuerbeträge liegt, sah der Unabhängige Finanzsenat bei der Strafneubemessung als mildernd die finanzstrafbehördliche Unbescholtenheit des Bw. sowie eine teilweise Schadensgutmachung, als erschwerend hingegen die oftmaligen Tatentschlüsse in Bezug auf Schulterspruch 2) des zugrunde liegenden Erkenntnisses des Spruchsenates in der durch den Berufungssenat modifizierten Form an.

Unter Berücksichtigung einer äußerst eingeschränkten wirtschaftlichen Situation des mittlerweile geschiedenen Bw. (monatliches Einkommen als Bautechniker ca. € 1.200,00, Abgabenschuldigkeiten in Höhe von mehr als € 422.000,00 und Bankschulden in Höhe von ca. € 400.000,00, keine Sorgepflichten) erweist sich die aus dem Spruch ersichtliche herabgesetzte Geldstrafe als dem Verschulden des Bw. entsprechend.

Einer weiteren Strafherabsetzung standen insbesondere generalpräventive Erwägungen entgegen, die es dem erkennenden Berufungssenat nicht ermöglichten, bei nicht vorliegendem reumütigen Schuldeinbekenntnis und bei nicht erfolgter voller Schadensgutmachung mit einer weiteren Strafmilderung vorzugehen.

Auch die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit zwingend zu bemessene Ersatzfreiheitsstrafe entspricht dem festgestellten Verschulden des Bw. unter Berücksichtigung der genannten Milderungsgründe und des Erschwerungsgrundes.

Der Kostenausspruch beruht auf der Bestimmung des § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. Februar 2009