

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstraßbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Mag. Gerda Pramhas sowie die Laienbeisitzer Dr. Ernst Grafenhofer und Dr. Karl Penninger als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen E, vertreten durch die Saxinger Chalupsky & Partner Rechtsanwälte GmbH, 4020 Linz, Europaplatz 7, wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs.1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 4. Juni 2007 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstraßbehörde erster Instanz vom 29. März 2007, StrNr. 046/2004/00000-001, nach der am 20. September 2007 in Anwesenheit des Beschuldigten und des Rechtsanwaltes Mag. Wolfgang Denkmaier für die Verteidigerin, des Amtsbeauftragten AR Gottfried Haas, sowie der Schriftführerin Sarah Hinterreiter durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des Beschuldigten wird **teilweise** Folge gegeben und die erstinstanzliche Entscheidung in ihrem Ausspruch über Strafe dahingehend abgeändert, dass die gemäß § 34 Abs.4 FinStrG zu verhängende **Geldstrafe** auf

€ 4.000,00

(in Worten: Euro viertausend)

und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit vorzuschreibende **Ersatzfreiheitsstrafe** auf

eine Woche

verringert werden.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates II als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstraßbehörde erster Instanz vom 29. März 2007 wurde E für schuldig befunden, er habe im Amtsbereich des Finanzamtes Linz als Abgabepflichtiger fahrlässig durch Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung, somit unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung an Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr 2001 in Höhe von € 65.269,14 dadurch bewirkt, dass er den Verkaufserlös der Ordination in L (Pkt.1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27. Oktober 2004) nicht erklärt habe, und hiedurch eine fahrlässige Abgabenverkürzung nach § 34 Abs.1 FinStrG begangen, weswegen über ihn gemäß § 34 Abs.4 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 6.500,00 und für den Fall deren Uneinbringlichkeit gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von sechzehn Tagen verhängt wurden.

Überdies wurden dem Beschuldigten auch pauschale Verfahrenskosten gemäß § 185 (ergänze: Abs.1 lit.a) FinStrG in Höhe von € 363,00 auferlegt.

In seinen Feststellungen führt der Erstsenaat aus, dass der Beschuldigte im Jahre 2001 seine Ordination in L um den Betrag von ATS 2,700.000,00 verkauft habe. Dieser Betrag sei in der Einkommensteuererklärung nicht offengelegt worden, wodurch eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von € 65.269,14 bewirkt worden sei.

Der Beschuldigte habe diese Verkürzung nicht absichtlich tätigen wollen, habe jedoch jede Kontrollpflicht gegenüber seiner Steuerberaterin U unterlassen. Diese hätte er aufgrund einer Bekanntschaft mit deren Gatten gewählt, obwohl sie in Wien ihre Kanzlei habe.

E habe auch nicht dezidiert die Frage gestellt, ob die Veräußerung seiner Ordination in L einkommensteuerliche Auswirkungen haben würde. Er dachte nur an einen Spekulationsgewinn, was er aber zur Seite schob, weil tatsächlich kein solcher angefallen sei.

Das Unterlassen jeglicher derartiger Kontrolltätigkeit sei ein fahrlässiges Verhalten.

Bei der Straßbemessung wertete der Erstsenaat als mildernd eine gewisse Mitwirkung des E an der Sachverhaltsaufklärung, seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit und die erfolgte Schadensgutmachung, als erschwerend kein Umstand.

Unter Bedachtnahme auf die sehr guten wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschuldigten sei eine Geldstrafe von € 6.500,00 angemessen.

Gegen dieses Straferkenntnis hat der Beschuldigte durch seine Verteidigerin rechtzeitig Berufung erhoben, wobei er u.a. vorbrachte, dass er seine Steuerberaterin über sämtliche Schritte im Zusammenhang mit dem Verkauf des Liegenschaftsanteiles L, in welchem sich seine Ordination befindet, informiert und betreffend einer allenfalls im Zusammenhang stehenden steuerlichen Thematik sogar befragt hatte.

Ende 1996 hätten die Steuerberaterin und der von ihr beigezogene Finanzberater den Verkauf einer der beiden Liegenschaften des Beschuldigten empfohlen, darunter auch jener, in der sich die Ordination befunden hat.

Noch am 6. Mai 2001, somit zwei Tage vor der Unterfertigung des Kaufvertrages über diesen Liegenschaftsanteil habe eine Besprechung zwischen dem Beschuldigten und seiner Steuerberaterin stattgefunden. Dabei habe er die Steuerberaterin befragt, ob und in wie weit von ihm etwaige steuerrechtliche Verfügungen bzw. Bekanntgaben zu treffen wären. Die Steuerberaterin habe erklärt, dass für ihn diesbezüglich kein Handlungsbedarf bestehen würde.

Für die Weiterbenützung der Ordination hatte er daraufhin naturgemäß Mietzinszahlungen zu tätigen, welche vom Büro der Steuerberaterin auch monatlich gebucht wurden. Die Buchungen wurden auch vom Beschuldigten kontrolliert.

Die Überweisung des Verkaufserlöses erfolgte am 1. Juni 2001 auf das Geschäftskonto des E, welcher der Steuerberaterin auch Kauf- und Mietvertrag übermittelt hatte.

Die Einkommensteuererklärung sei nicht vom Beschuldigten, sondern nur von der Steuerberaterin unterfertigt worden.

Die Verantwortung der Steuerberaterin, dass sie die (relevanten) Unterlagen nicht selbst gesehen habe, sondern diese von einem bei ihr beschäftigten Buchhalter bearbeitet wurden, der somit die konkreten Buchungen ohne Einschulung und Kontrolle durchgeführt habe, sei wenig glaubhaft.

Spätestens bei der Herstellung des Jahresabschlusses und damit bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung durch die Steuerberaterin hätte dieser auffallen müssen, dass einerseits die Betriebsliegenschaft verkauft wurde und gleichzeitig für diese Ordination Mietzinszahlungen erfolgt sind. Aufgrund der sorgfaltswidrigen Erstellung der Buchhaltung, sowie in weiterer Folge des Jahresabschlusses, sei eine unrichtige Einkommensteuererklärung erstellt worden, die nur von der Steuerberaterin unterfertigt worden sei.

Dem Beschuldigten seien von der Steuerberaterin weder „die von der Steuererklärung für das Jahr 2001“ noch das Anlagenverzeichnis zur Kenntnis gebracht worden.

Das Vorbringen der Steuerberaterin, dass bei der Besprechung im September 2002 das Anlagenverzeichnis durchgegangen wurde, sei wenig glaubwürdig.

Der Beschuldigte habe daher seiner Steuerberaterin sämtliche Informationen und Unterlagen über den Verkauf der Betriebsliegenschaft zur Verfügung gestellt. Für ihn habe es auch keinerlei Veranlassung gegeben, an der Richtigkeit der von der Steuerberaterin durchgeführten Buchhaltung, des Abschlusses und der Abgabenerklärung zu zweifeln. Er habe sogar überprüft, ob die sich durch den Verkauf ergebenden Mietzinszahlungen gebucht wurden. Die festgestellten Buchungen hätten ihn in der Annahme bestätigt, dass der Steuerberaterin der Verkauf der Ordination bekannt war. Er habe darauf vertrauen können, dass die Steuerberaterin die daraus resultierenden buchhalterischen und steuerrechtlichen Konsequenzen ziehe.

Darüber hinausgehende Kontrollmaßnahmen seien nicht zu erwarten und auch nicht zumutbar.

Eine übersichtsweise Rahmenkontrolle der Abgabenerklärung sei dem Beschuldigten schon deshalb nicht möglich gewesen, weil er diese nie gesehen habe und auch nicht unterfertigte.

Der Spruchsenat habe nicht ausgeführt, welche konkreten Kontrollpflichten den Beschuldigten gegenüber seiner berufsmäßigen Vertreterin treffen würden und in welcher Weise bzw. mit welchen Maßnahmen der Beschuldigte die unrichtige Abgabenerklärung verhindern hätte können.

Es stelle sich die Frage, welche Kontrolltätigkeit für einen in steuerlichen Belangen unbedarften Abgabepflichtigen zumutbar sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe dazu den Begriff der übersichtsweisen Rahmenprüfung geprägt.

Eine derartige übersichtsweise Rahmenprüfung durch den Beschuldigten hätte aber nur dann die in Steuerberatungskanzlei erfolgte Fehlbuchung (der Verkaufserlös sei als Privateinnahme gebucht worden) hervorgebracht, wenn dieser gewusst hätte, dass ein derartiger Verkaufserlös gewinnerhöhend und damit relevant für die Einkommensteuererklärung sei (ein solches konkretes Wissen habe aber der Spruchsenat verneint).

Ein derartiger Irrtum sei dem Beschuldigten auch nicht vorwerfbar. Eine Ausdehnung der Kontrollpflicht eines Abgabepflichtigen auch auf die steuerrechtlichen Beurteilungen des gegenüber seiner Steuerberaterin offengelegten Sachverhaltes wäre überschießend.

Selbst unter der Annahme der festgestellten Verletzung der Kontrollpflicht sei somit deren Kausalität für die Abgabenverkürzung zu verneinen, da dem Beschuldigten der Buchungsfehler nicht aufgefallen wäre und solches nicht vorwerfbar sei.

Mangels eines strafbaren Verhaltens des Beschuldigten sei daher das gegenständliche Finanzstrafverfahren einzustellen.

Eine Berufung des Amtsbeauftragten liegt nicht vor.

Im Zuge einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat am 20. September 2007 wurde der relevante Sachverhalt ausführlich erörtert.

Auf Befragen erklärte der Beschuldigte ergänzend, es sei richtig, dass er von der Steuerberaterin U neben den Erlagscheinscheinen für die zu entrichtenden Abgaben wie die Umsatzsteuer als Spiegel seiner unternehmerischen Tätigkeit Saldenlisten oder Kurzmitteilungen über Einnahmen und Ausgaben, Aufwendungen usw. in den Ordner mit den – mit dem Stempel „Gebucht“ versehenen – Belegen übermittelt bekommen habe.

Es wäre möglich, dass ihm vor Erstellung der Einkommensteuererklärung für 2001 auch ein entsprechendes Anlagenverzeichnis auf irgendeine Weise übermittelt worden sei, er sich dieses aber nicht angeschaut habe.

Zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen brachte E ergänzend zu seinen Darlegungen vor dem Ersten Senat (Finanzstrafakt des Finanzamtes Linz betreffend den E, Bl. 68) vor, dass ihm für private Aufwendungen lediglich monatlich ca. € 1.500,00 zur Verfügung stünden, weil er von seinem Einkommen monatlich € 5.300,00 an den Tilgungsträger für einen (beruflich veranlassten) Fremdwährungskredit bezahle. Private Verbindlichkeiten bestünden nicht. Er sei noch sorgepflichtig für eine studierende Tochter.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 119 Abs.1 BAO haben Abgabepflichtige die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs.2 leg.cit. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen, wozu auch die Einkommensteuererklärungen gehören.

Wahrheitsgemäße Offenlegung bedeutet, dass das der Erklärung vom Steuerpflichtigen zugrunde gelegte steuerliche Rechenwerk ein Abbild der tatsächlichen Lebenssachverhalte zu sein hat.

Derjenige macht sich daher einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs.1 FinStrG schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Einkommensteuer bewirkt, indem er beispielsweise die während des Veranlagungsjahres erfolgte Veräußerung von in seinem Betriebsvermögen vorhanden gewesenen Wirtschaftsgütern in der Einkommensteuererklärung verheimlicht, sodass die bescheidmäßig festzusetzende Einkommensteuer bei erklärungsgemäßer Veranlagung durch die Abgabenbehörde gemäß § 33 Abs.3 lit.a 1. Alternative FinStrG zu niedrig festgesetzt wird.

Lediglich eine fahrlässige Abgabenverkürzung hat gemäß § 34 Abs.1 FinStrG derjenige zu verantworten, der die in § 33 Abs.1 leg.cit. bezeichnete Tat fahrlässig begeht.

Fahrlässig handelt gemäß § 8 Abs.2 FinStrG derjenige, der 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 beispielsweise nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht.

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

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

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

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

In Anbetracht einer nicht erfolgten Berufung des Amtsbeauftragten ist dem Berufungssenat in Beachtung des Verböserungsverbotes nach § 161 Abs.3 FinStrG eine Bewertung des finanzstrafrechtlich relevanten, verfahrensgegenständlichen Handelns des E als nicht vorsätzlich überbunden. Zu klären ist daher, ob – wie vom Erstsenaat festgestellt – tatsächlich eine Fahrlässigkeitstat des Beschuldigten vorliegt.

Den vorgelegten Unterlagen ist diesbezüglich folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Der Beschuldigte E betreibt seine Ordination als Facharzt für Orthopädie und orthopädische Chirurgie in einer Eigentumswohnung in L. Die Ordination (gemeint der zur ausschließlichen Nutzung überlassene Gebäudeanteil) war von ihm im Jahre 1982 gekauft und entsprechend umgebaut worden. Mit der Anschaffung der Ordination (dem Gebäudeanteil) und dem Umbau wurden Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens des E geschaffen, welche zu aktivieren und in der Folge verteilt auf zwanzig Jahre gewinnmindernd (auf den Erinnerungsschilling) abzuschreiben waren (siehe Pkt.1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27. Oktober 2004 zu ABNr. 105092/04).

Laut Veranlagungsakt des Finanzamtes Linz betreffend den Beschuldigten, StNr. 235/4887, haben sich aus seiner ärztlichen Tätigkeit des E bei Umsätzen in Höhe von netto ATS 4,423.017,88 (1992), ATS 5,206.589,80 (1993), ATS 6,444.922,31 (1994), ATS 5,395.725,78 (1995), ATS 5,994.826,47 (1996), ATS 5,249.886,03 (1997), ATS 5,716.239,60 (1998), ATS 5,801.119,56 (1999), ATS 5,630.203,51 (2000), ATS 5,628.698,83 (2001), € 373.834,28 (2002) für 1992 und 1993 Verluste in Höhe von ATS 250.860,47 und ATS 317.860,99 in der Folge Gewinne in Höhe von ATS 1,061.680,22 (1994), ATS 39.983,64 (1995), ATS 329.030,81 (1996), ATS 531.304,75 (1997), ATS 809.595,93 (1998), ATS 1,934.830,65 (1999), ATS 636.495,00 (2000), ATS 2,723.525,00 (2001, beinhaltend auch bereits die Auswirkungen des Liegenschaftsverkaufes; laut Erklärung lediglich ATS 909.279,00), € 60.843,42 (2002) ergeben.

Wie ausgeführt, war in der von der Steuerberaterin U unterfertigten, am 11. November 2002 beim Finanzamt Linz eingereichten Einkommensteuererklärung für 2001 des E ein Jahresgewinn von ATS 909.279,00 ausgewiesen (genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 2001).

Der Einkommensteuererklärung war beigegeben eine Einnahmen- / Ausgabenrechnung für den Zeitraum 2001, in welcher unter der Position 8850 „Erträge aus Anlagenverkäufen“ lediglich ein Erlös von ATS 30.000,00, unter der Position 7000 „Miete (Betr.Kosten)“ aber

erstmalig bereits ein Aufwand von ATS 223.551,64 ausgewiesen war (genannter Veranlagungsakt, Bilanzakt, Unterlagen 2000 und 2001).

In der ebenfalls vorgelegten Anlagenliste waren wie in den Vorjahren ausgewiesen auf dem Konto 200 „Bebaute Grundstücke Grundwert“ unter der Position 1 0 „Bebaute Grundstücke Grund“ „Grundst. Ord. {L}“ ein Betrag von ATS 660.000,00 und auf dem Konto 212 „Kaufpreis Ordination“ unter der Position 1 0 „Kaufpreis Ordination“ ATS 750.000,00, Anschaffungsdatum 31.12.1983, abgeschrieben um ATS 749.999,00 auf den Erinnerungsschilling, sowie unter der Position 2 0 „Kaufpreis Ord. Rest“ ATS 204.720,00, Anschaffungsdatum 24.02.1983, abgeschrieben um ATS 204.719,00 ebenfalls auf den Erinnerungsschilling (genannter Veranlagungsakt, Bilanzakt).

Im Vertrauen auf die Richtigkeit der darin gemachten Angaben wurde am 13. November 2002 ein entsprechender Einkommensteuerbescheid für 2001 erlassen und an die zustellbevollmächtigte U am 16. November 2002 zugestellt, mit welchem die Einkommensteuer mit € 24.756,00 festgesetzt wurde (genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 2001).

Tatsächlich hatte aber E seine Eigentumswohnung in L (also den für Ordinationszwecke genutzten Gebäudeanteil und damit zwingend verknüpft das aktivierte Wirtschaftsgut in Form der Umbaukosten) am 12. Mai 2001 um den Preis von ATS 2.700.000,00 verkauft (Kaufvertrag siehe den Arbeitsbogen zu ABNr. 105092/04) und unverzüglich von den neuen Eigentümern zwecks Fortsetzung seines Ordinationsbetriebes zurückgemietet (Mietvertrag siehe Veranlagungsakt, Dauerakt).

Die Veräußerung der Wirtschaftsgüter des zur Eigentumswohnung gehörenden betrieblich genutzten Gebäudeanteiles und der aktivierten diesbezüglichen Umbaukosten war in der Einkommensteuererklärung des E für 2001 somit unberücksichtigt geblieben.

Dies deshalb, weil – so im Ergebnis die Zeugin U – infolge eines Versehens ihrer Mitarbeiter die Verbuchung des Verkaufserlöses fälschlicherweise auf dem Privateinlagenkonto ihres Klienten stattgefunden hatte (Finanzstrafakt Bl. 30), was der Zeugin nicht aufgefallen war.

Werden Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens veräußert, stellt der erhaltene Kaufpreis (mit Ausnahme – wie hier bei einem Abgabepflichtigen, der seinen Gewinn als Einnahmen-/Ausgabenrechner ermittelt – allfälliger Anteile für Grund und Boden) eine gewinnerhöhende Einnahme dar, von welcher der Buchwertabgang als Ausgabe abzuziehen ist.

In einer am 30. August 2004 begonnenen Betriebsprüfung hat daher auch im gegenständlichen Fall der Prüfer nach Abzug der Erinnerungsschillinge und des Grundanteiles von ATS 860.000,00 den erklärten Gewinn des E zu Recht um ATS 1.840.000,00 erhöht (Pkt. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27. Oktober 2004 zu ABNr. 105092/04).

Eine entsprechende Verhältnisrechnung der Finanzstraßbehörde erster Instanz ergab, dass infolge der Nichtberücksichtigung der Veräußerungserlöse die Einkommensteuer um ursprünglich € 65.269,14 zu niedrig festgesetzt worden war (Finanzstrafakt des Finanzamtes Linz betreffend den Beschuldigten, StrNr. 046/2004/00000-001, Bl. 1).

Der gegenständlich relevante Lebenssachverhalt, über welchen die Abgabenbehörde vorerst getäuscht worden war, hat also den zentralen Bereich der Erwerbsbetätigung des E betroffen, nämlich den Aspekt, ob der Beschuldigte seine Arztpraxis in einer ihm als Wohnungseigentümer zur ausschließlichen Nutzung überlassenen Eigentumswohnung oder in lediglich angemieteten Räumlichkeiten ausgeübt hat. Der Verkauf der Eigentumswohnung war für E im Jahre 2001 der offenkundig wichtigste Geschäftsfall und hat auf sein Bankkonto einen Betrag von 2,7 Millionen ATS fließen lassen; der Gewinn des E hat sich allein aufgrund der Veräußerung um 67,56 % erhöht.

Es ist steuerliches Allgemeinwissen und in der Regel auch in wirtschaftlichen Angelegenheiten völlig ungebildeten Menschen völlig einsichtig, dass Erlöse von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens gewinnerhöhend wirken – dies umso mehr, wenn man den Ankauf der Wirtschaftsgüter steuermindernd als Betriebsausgaben abgesetzt hat.

Auch die Art und Weise der Dokumentation der Gewinnermittlung des E in Form der durch U erstellten Einnahmen- und Ausgabenrechnung (ohne Deckblatt lediglich fünf Seiten) samt dem Anlagenverzeichnis stellt nach Ansicht des Berufungssenates für einen, *den* dadurch abgebildeten *Sachverhalt in der Realität kennenden*, in Steuerangelegenheiten wenngleich unkundigen Laien keine intellektuelle Herausforderung dar. Dies umso weniger, wenn diese Person so wie der Beschuldigte bereits seit ungefähr zwei Jahrzehnten als Einzelunternehmer eine erfolgreiche Facharztpraxis betreibt und deshalb gezwungen war, sich auch mit der Fachsprache vor den Abgabenbehörden in einem Mindestausmaß auseinandersetzen.

Wie den Berufsvorschriften der Steuerberater entsprechend und auch zur Dokumentation und Entlastung eines Steuerberaters üblich, hat auch E jeweils von seiner Steuerberaterin Auswertungen (Einnahmen-/Ausgaben-Rechnungen) betreffend die einzelnen Monate und auch kumuliert erhalten (Finanzstrafakt Bl. 30, 109).

Ebenfalls hat U – den Berufsvorschriften der Steuerberater entsprechend und auch zur Dokumentation und Entlastung eines Steuerberaters üblich – vor der Besprechung über die einzureichenden Steuererklärungen für das Veranlagungsjahr 2001 dem Beschuldigten entsprechende Unterlagen, darunter auch das Anlagenverzeichnis zum 31. Dezember 2001, zukommen lassen (Schlussfolgerung aus der Zeugenaussage der U, Finanzstrafakt Bl. 30, dezidierte Aussage der U, Finanzstrafakt Bl. 110 unten, und Vorhaltungen an E im Berufungsverfahren) und mit ihm am 20. September 2002 den Jahresabschluss für 2001 besprochen (Finanzstrafakt Bl. 108).

Die Behauptung der Zeugin U, dass anlässlich dieser Besprechung – trotz der Spannungen aufgrund der Aufkündigung des Vollmachtsverhältnisses – auch das Anlagenverzeichnis erörtert worden ist (Finanzstrafakt Bl. 111), hat der Beschuldigte vor dem Spruchsenat am 28. September 2006 vorerst bestritten (Finanzstrafakt Bl. 71), am 29. März 2007 aber selbst bestätigt, wenn er auf die Frage seines Verteidigers „Wir haben von Frau U gehört, dass sie Ihnen vor dem Abschluss immer ein Anlagenverzeichnis geschickt haben soll? Hat sie das auch in diesem Jahr gemacht?“ – offenbar unüberlegt wahrheitsgemäß antwortete: „Nein. Wir haben das direkt besprochen.“ (Finanzstrafakt Bl. 115).

Nach Ansicht des Berufungssenates ist die Behauptung der Zeugin insofern überzeugend, weil sie gerade im Falle eines eingetrübten Verhältnisses zu ihrem Klienten besonderes Augenmerk auf eine professionelle Abarbeitung ihrer Aufgaben gelegt haben wird, um sich nicht der Kritik ihres früheren Klienten bzw. ihres Nachfolgers auszusetzen und allenfalls im Falle eines Honorarstreites eine gute Ausgangsposition zu haben.

Ausgehend von einem Fahrlässigkeitsdelikt ist also zusammenfassend festzuhalten, dass E von seiner Steuerberaterin monatlich, also für Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November und Dezember 2001 falsche Einnahmen-/Ausgaben-Rechnungen, in welchen die strafrelevanten Erlöse nicht enthalten waren, sowie unrichtige Unterlagen für die Abschlussbesprechung, darunter auch ein unrichtiges Anlagenverzeichnis, in welchen die Erlöse nicht, dafür aber die Wirtschaftsgüter als noch im Betriebsvermögen befindlich vermerkt waren, zugesandt erhalten, diese aber keiner auch nur oberflächlichen Sichtung unterzogen hat (andernfalls wäre ihm der Fehler ja aufgefallen). Der Beschuldigte hat also insofern gerade die von seinem Verteidiger zitierte übersichtsweise Rahmenprüfung unterlassen.

Hätte E diese Unterlagen zumindest einer oberflächlichen Sichtung unterzogen, wäre ihm somit die Nichtberücksichtigung des für 2001 bedeutendsten Geschäftsfalles jedenfalls aufgefallen und hätte seine Steuerberaterin ausdrücklich darauf ansprechen können. Diese

hätte in der Folge die Berichtigung der Einkommensteuererklärung noch vor deren Einreichung bei der Abgabenbehörde vorgenommen (für ein anderweitiges Verhalten der U, beispielsweise einem strafbaren Ignorieren des Sachverhaltes, liegen, zumal bei Annahme lediglich einer Fahrlässigkeit auf Seite des E, keine Anhaltspunkte vor) und wäre somit die Abgabenverkürzung unterblieben.

Ein Abgabepflichtiger, der so wie der Beschuldigte den ihm von seiner Steuerberaterin zukommenden Auswertungen, Einnahmen-/Ausgaben-Rechnungen bzw. dem Anlagenverzeichnis zur Vorbereitung des Jahresabschlusses für seine Facharztpraxis und der Einkommensteuererklärung nicht die gebotene, ihm mögliche und auch zumutbare Aufmerksamkeit widmet und deshalb nicht erkennt, dass der entscheidende Geschäftsfall des Veranlagungsjahres in Millionenhöhe im steuerlichen Rechenwerk seiner Praxis gar nicht erfasst ist, und auch sonst keine Vorkehrungen getroffen hat, um die Erklärung und dem Rechenwerk vor ihrem Einreichen beim Finanzamt irgendeiner Kontrolle zu unterziehen, weshalb die Einkommensteuer in weiterer Folge auch zu niedrig festgesetzt wird, handelt fahrlässig.

Dem Beschuldigten wurde daher zu Recht vom Ersten Senat eine fahrlässige Verkürzung von Einkommensteuer in Höhe von € 65.269,14 nach § 34 Abs.1 FinStrG vorgeworfen.

Zur Strafbemessung ist hingegen auszuführen:

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung zunächst die Schuld des Täters.

Nach Abs. 2 und 3 dieser Bestimmung sind bei Bemessung der Strafe dabei die Erschwerungs- und die Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen, aber auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Gemäß § 23 Abs.4 leg.cit. in der Fassung des SteuerreformG 2005, BGBl I 2004/57, in Geltung ab dem 5. Juni 2004, ist bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich wie hier betreffend die fahrlässige Abgabenverkürzung 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.

Wenngleich diese Regelung in Anbetracht der Bestimmung des § 4 Abs.2 FinStrG noch nicht ausdrücklich zur Anwendung gelangt, ergibt sich daraus jedenfalls ein wichtiger Hinweis zur Beachtung einer ausreichenden Generalprävention, da offenbar auch Finanzvergehen wie die verfahrensgegenständliche Verkürzung in ihrer Gesamtheit als durchaus eine budgetäre

Wirkung habende Verfehlungen mit ausreichender Sanktion zu bedenken sind, welche andere potentielle Finanzstraftäter in der Lage (hier:) des Beschuldigten von der Begehung ähnlicher Finanzstraftaten abhalten sollen.

Von besonderer Bedeutung ist hier das weit verbreitete Missverständnis, Abgabepflichtige hätten diesen ihren Pflichten bereits dadurch entsprochen, dass sie ihrem Steuerberater einfach alle irgendwie in Betracht kommenden Belege, mehr oder weniger geordnet, zukommen lassen und in weiterer Folge der Kommunikation mit diesem zur Präzisierung der abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte keine Bedeutung beimessen, diesen gleichsam blindlings ohne weitere Kontrolle schalten und walten lassen.

Fahrlässige Abgabenverkürzungen werden gemäß § 34 Abs.4 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zur Höhe des Verkürzungsbetrages geahndet, weshalb, ausgehend von dem erwiesenen Verkürzungsbetrag nach § 34 Abs.1 FinStrG, die vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte höchstmögliche Geldstrafe € 65.269,14 beträgt.

Hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und lägen durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse beim Beschuldigten vor, ergibt sich solcherart ein Ausgangswert von gerundet € 33.000,00.

Wenngleich in finanzstrafrechtlicher Hinsicht von einem fahrlässigen Verhalten des Beschuldigten zu sprechen ist, welches zumal aus generalpräventiven Gründen mit ausreichender Strafe zu belegen ist, ist aber dem Beschuldigten einzuräumen, dass die bewusste Besprechung mit der Zeugin U für den Jahresabschluss am 20. September 2002, auf welche er sich möglicherweise zur Überprüfung des steuerlichen Rechenwerkes verlassen hatte, nicht wie üblich verlaufen ist und die Gesprächspartner in Anbetracht der soeben mitgeteilten Vollmachtkündigung in der Sache selbst unkonzentriert gewesen sind, weshalb der Informationsaustausch unzulänglich und nicht ausreichend erinnerlich geblieben ist.

Diese mögliche besondere Lebenssituation lässt es zu, das Fehlverhalten des E ausnahmsweise nur als leichte Fahrlässigkeit zu bewerten.

Als mildernd zu berücksichtigen sind auch die Mitwirkung des Beschuldigten an der Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes (wenngleich von untergeordnetem Ausmaß), seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, die laut Kontoabfrage vollständige Schadensgutmachung, das Zurücktreten der Spezialprävention infolge seines zwischenzeitigen langjährigen steuerlichen Wohlverhaltens – Umständen, welchen als erschwerend nichts entgegensteht.

In gesamthafter Abwägung dieser Argumente kann der Ausgangswert daher ausnahmsweise auf lediglich € 4.000,00 abgesenkt werden.

Die Anwendung der Bestimmung des § 25 FinStrG, von einer Verhängung einer Strafe abzusehen oder lediglich eine Verwarnung auszusprechen, ist dem Berufungssenat aber in Anbetracht der Höhe der eingetretenen Verkürzung und der zu beachtenden Generalprävention – siehe oben – verwehrt.

Unter Bedachtnahme auf die wohlgeordnete Einkommenslage des E ist eine Geldstrafe in spruchgemäßer Höhe auch trotz der bestehenden Sorgspflicht angemessen.

Gleiches gilt auch für die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe.

Zu Vergleichszwecken ist anzumerken, dass üblicherweise pro einer Geldstrafe von € 8.000,00 eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat ausgesprochen wird, weshalb so gesehen eine solche von zwei Wochen sich als zutreffend erweisen würde.

Der Ersten Senat hat aber für eine Geldstrafe von € 6.500,00 eine Ersatzfreiheitsstrafe von lediglich sechzehn Tagen ausgesprochen, weshalb unter Bedachtnahme auf das genannte Verböserungsverbot die Ersatzfreiheitsstrafe weiter zu verringern war.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach vom Bestraften ein pauschaler Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der verhängten Geldstrafe, maximal ein Betrag von € 363,00 zu leisten ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Rechtsmittelbelehrung

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

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt, einem Steuerberater oder einem Wirtschaftsprüfer eingebracht werden.

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

Zahlungsaufforderung

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

Linz, 20. September 2007