

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Graz 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Dr. Richard Tannert, die Richterin Dr. Andrea Ornig und die fachkundigen Laienrichter Alfred Ferstl und Mag. Petra Kühberger in der Finanzstrafsache gegen A, geb. xxxx, Wirtschaftstreuhänder, whft. XXX, vertreten durch Dr. Markus Papst, Wirtschaftstreuhänder, Heinrichstraße 110, 8010 Graz, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 27. März 2013 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Graz-Stadt als Organ des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde vom 23. Jänner 2013, StrNr. 068/2012/01017-001, in der Sitzung am 13. Oktober 2015 nach in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers, der Amtsbeauftragten Hofräatin Dr. Heidrun Günther-Baumann sowie der Schriftührerin Dagmar Brus durchgeföhrter mündlicher Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde des Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und das im Übrigen unverändert bleibende Straferkenntnis des Spruchsenates wie folgt abgeändert:

Die Höhe der A zum Vorwurf gemachten Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG wird abgemildert dergestalt, dass der Genannte Verkürzungen an Umsatzsteuer betreffend die Veranlagungsjahre 2008 bis 2010 in Höhe von jeweils € 4.000,00 und an Einkommensteuer betreffend das Veranlagungsjahr 2008 in Höhe von € 40.000,00, betreffend das Veranlagungsjahr 2009 in Höhe von € 2.000,00 und betreffend das Veranlagungsjahr 2010 in Höhe von € 18.000,00 zu verantworten hat,

weshalb die gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG auszumessende

**Geldstrafe** mit

**€ 14.000,00**

(in Worten: Euro vierzehntausend)

und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit zu verhängende

**Ersatzfreiheitsstrafe** mit

**dreissig Tagen**

festgesetzt werden.

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

III. Gegen diese Entscheidung ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates I des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde vom 13. Jänner 2013, StrNr. 068/2012/01017-001, wurde der Wirtschaftstreuhänder A nach in seiner Abwesenheit durchgeföhrter mündlicher Verhandlung der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig gesprochen, weil er im Amtsbereich des genannten Finanzamtes vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, indem er [in den Jahren 2009, 2011 und 2012] in seinen steuerlichen Rechenwerken bzw. in den diesbezüglichen Abgabenerklärungen] für die Veranlagungsjahre 2008 bis 2010 zu Unrecht Privataufwendungen [Aufwendungen einkommensmindernd] und Vorsteuerabzüge aus diesen geltend gemacht hat, eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von € 74.858,13 (2008: € 49.486,55 + 2009: € 2.301,58 + 2010: € 23.070,00) und an Umsatzsteuer in Höhe von € 14.999,25 (2008: € 5.000,00 + 2009: € 5.000,00 + 2010: € 4.999,25) bewirkt habe, und über ihn gemäß § 33 Abs. 5 [iVm § 21 Abs. 1 und 2] FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 20.000,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe im Ausmaß von sechs Wochen verhängt; gemäß § 185 [Abs. 1 lit. a] FinStrG wurde dem Beschuldigten auch der Ersatz der pauschalen Verfahrenskosten in Höhe von € 500,00 auferlegt.

Seiner Entscheidung legte der Spruchsenat folgende Feststellungen zugrunde:

Der am xxxx geborene und bislang finanzstrafrechtlich unbescholtene Beschuldigte ist seit Jahrzehnten als Steuerberater tätig.

Aus Anlass einer abgabenbehördlichen Überprüfung [, Bericht vom] 24. September 2012, bezogen auf den Prüfungszeitraum 2008 bis 2010, hat die Betriebsprüfung eine lückenlose Überprüfung der erklärten Beträge für 2009 und 2010 auf Grund der Art und Weise, wie die einzelnen Einnahmen und Ausgaben für die gegenständlichen Jahre aufgezeichnet worden waren, nicht durchführen können.

In den vom Beschuldigten vorgelegten Unterlagen hätten sich überdies "unzählige" Belege gefunden, die eindeutig der privaten Lebensführung zuzuordnen waren, zum Teil auch nicht abzugängige Spenden und Geschenke.

Im Jahre 2008 habe der Beschuldigte durch seine Tätigkeit als Steuerberater Erlöse im Umfang von € 229.354,47 erzielt.

Im Jahr 2009 hätten Erlöse von € 152.465,72 und im Jahr 2010 Erlöse in der Höhe von € 221.709,03 erzielt werden können.

An Personalaufwand für insgesamt 4 Mitarbeiter seien im Jahr 2008 € 95.298,54, im Jahr 2009 € 80.228,03 und im Jahr 2007 [2010] € 107.603,99 angefallen.

Miet- und Leasingentgelte im Jahr 2008 hätten € 0,00, im Jahr 2009 € 26.162,47 und im Jahr 2010 € 17.639,41 betragen.

An Zinsen wurden im Jahr 2008 € 26.455,35, im Jahr 2009 € 13.321,29 und im Jahr 2010 € 19.881,39 erklärt.

Als sogenannten restlichen Aufwand habe der Beschuldigte im Jahr 2008 € 158.748,16, im Jahr 2009 € 65.888,26 und im Jahr 2010 in der Höhe von € 145.336,72 geltend gemacht.

Daraus resultierte im Jahr 2008 ein Verlust von -€ 51.147,58, im Jahr 2009 von - € 63.134,33 und im Jahr 2010 von -€ 68.752,48.

Tatsächlich wären aber im Jahr 2008 an sonstigen Aufwendungen € 58.748,16, im Jahr 2009 von € 45.888,26 und im Jahr 2010 von € 45.336,72 geltend zu machen gewesen.

Damit korrespondierend reduzierten sich auch die angemessenen Zinsaufwendungen im Jahr 2008 auf € 6.455,35, im Jahr 2009 auf € 3.321 ,29 und im Jahr 2010 auf € 9.881,39.

Diese Reduktionen ergäben [sich] daraus, dass - wie eingangs dargelegt - der Beschuldigte zahlreichen eindeutig dem privaten Bereich zuzuordnenden Aufwendungen, etwa für Geschenke, Medikamente und Ähnliches [fälschlicherweise] dem betrieblichen Bereich zugeordnet und steuerlich geltend gemacht habe.

Bezüglich dieser zu Unrecht geltend gemachten Aufwendungen seien auch zu Unrecht in den Jahren 2008 bis 2010 Vorsteuern geltend gemacht worden und zwar im Jahr 2008 in Höhe von € 5.000,00, im Jahr 2009 in Höhe von € 5.000,00 und im Jahr 2010 in Höhe von € 4.999,25.

Hätte der Beschuldigte tatsächlich bloß jene Zinsen und Aufwendungen geltend gemacht, die tatsächlich ausschließlich den Steuerberatungsbetrieb zuordnerbar sind, hätte er nach Maßgabe entsprechender jährlicher Steuererklärungen unter Berücksichtigung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht tatsächlich "im Jahr" [gemeint: für] 2008 eine um € 49.486,55 höhere Einkommensteuer, [für] 2009 eine um € 2.301,58 höhere Einkommensteuer und [für] 2010 eine um € 23.070,00 höhere Einkommensteuer zu entrichten gehabt. Umsatzsteuer hätte der Beschuldigte "im Jahr" [für] 2008 € 5.000,00, [für] 2009 € 5.000,00 und [für] 2010 € 4.999,25 zusätzlich zu entrichten gehabt.

Der Beschuldigte habe dabei, dass er zu Unrecht private Aufwendungen in der steuerlichen Erklärung berücksichtigte, zumindest mit bedingten Vorsatz gehandelt; dies bedeute, dass er den Eintritt der nun festgestellten und im Spruch genannten

Abgabenverkürzungen zumindest ernstlich für möglich gehalten, sich aber damit abgefunden habe.

Diese getroffenen Feststellungen gründete der Spruchsenat in seiner Beweiswürdigung überwiegend auf den Strafakt und die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, da der Beschuldigte trotz der ordnungsgemäßen Zustellung dem Verhandlungstermin ferngeblieben sei.

Der Beschuldigte habe sich im Vorverfahren im Ergebnis dahin verantwortet, dass er sowohl seine Mitarbeiter aber auch sein Klientel durch Aufmerksamkeiten „bei Laune und bei der Stange halten müsse“, überdies habe er Medikamente einzunehmen, die aus seiner Sicht betrieblichen Charakter hätten. Seine Mitarbeiter hätte er wegen der von ihnen erbrachten Leistungen noch zusätzlich gesondert belohnt, um mit einem etwas höheren als üblichen freiwilligen Sozialaufwand Dank zu sagen. Nach Vorhalt zahlreicher Rechnungen (Herrenuhr, alkoholische Getränke, Lebensmittel, Flanellhemden, Bekleidung, etc.) deponierte der Beschuldigte, er habe derartige Geschenke zu besonderen Anlässen (Weihnachten, Geburtstag oder ähnliches) vorwiegend an Klienten bzw. die Ehegatten von Klienten und an Mitarbeiter verschenkt. Dies sei bei ihm seit zahlreichen Jahren üblich und würden seine Klienten derartige Zuwendungen auch erwarten. Zutreffend sei, dass Ausgaben für Apotheken, Ärztezeitungen, Lebensmittel, Blumenerde und ähnliches, private Ausgaben seien. Das Verschenken mache ihm Freude, es sei für ihn ein „Energiespender“. All diese Ausgaben seien in seinen Augen Werbeaufwendungen, da er damit Klienten binde und auf Grund von Weiterempfehlungen auch seinen Kundenstock erweitern bzw. jedenfalls erhalten könne.

Fest stehe somit dem Grunde nach, dass der Beschuldigte bewusst keine Privataufwendungen betrieblichen Aufwendungen zuordnete.

Die konkrete Höhe der solchermaßen betriebenen steuerlichen Malversation hätte mangels Vorlage entsprechender Belege nur mehr im Schätzungswege ermittelt werden können. Dazu sei vom Betriebsprüfer jene Variante gewählt, wonach der Betrieb des Beschuldigten mit vergleichbaren Steuerberatungskanzleien verglichen wurde; für diesen äußeren Betriebsvergleich wurden bezogen auf die Jahre 2007 bis 2010 die Steuerberatungskanzlei B, C und D herangezogen. Der äußere Betriebsvergleich brachte letztendlich das oben festgestellte Differenzergebnis. Diese Schätzungsmethode sei nach Ansicht des Spruchsenates zulässig und seien die vom Betriebsprüfer - der in der Verhandlung als Zeuge nachvollziehbar aussagt habe - insoweit dargelegten Berechnungsmethoden schlüssig, nachvollziehbar und mit den Denkgesetzen der Logik in Einklang stehend.

Daraus ergebe sich in objektiver Hinsicht die oben festgestellte Abgabenverkürzung schlüssig und nachvollziehbar. Die Verantwortung des Beschuldigten im Ermittlungsverfahren habe daran nichts zu ändern vermocht; der Beschuldigte habe letztendlich selbst zugestanden, zahlreiche Privataufwendungen dem betrieblichen Bereich zugeordnet zu haben, und sich damit gerechtfertigt, dass die Schenkungen der

Kundenbindung wegen notwendig seien, verkenne dabei aber, dass es sich dabei um reine sogenannte Repräsentationsaufwendungen handle.

Zur subjektiven Tatseite sei letztendlich auf die langjährige Erfahrung des Beschuldigten als Steuerberater zu verweisen. Es könne wohl kein Zweifel daran bestehen, dass ein seit Jahrzehnten im aaaa tätiger Steuerberater in Kenntnis der einschlägigen gesetzlichen Vorschriften und der damit verbundenen Judikatur hinreichende Kenntnis darüber besitze, welche Aufwendungen rein privaten Charakter haben, und welche Aufwendungen zulässigerweise als betrieblich veranlasst geltend gemacht werden können. Bereits daraus ergebe sich die Feststellung zur subjektiven Tatseite, dass der Beschuldigte die im Spruch genannte Abgabenverkürzungen zumindest ernstlich für möglich hielt, sich aber damit aus den von ihm dargelegten Gründen abgefunden habe.

In rechtlicher Hinsicht wird u.a. folgendes ausgeführt:

§ 20 Abs. 1 Z 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 schließe Repräsentationsaufwendungen und -ausgaben ausdrücklich vom Abzug als Werbungskosten aus, wobei eine Ausnahme nur die Bewirtung von Geschäftsfreunden insoweit bilde, als diese teilweise (zur Hälfte) abzugsfähig sind, wenn sie eindeutig dem Werbezweck diene und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiege. Der Begriff der Repräsentationsaufwendungen und damit die Frage, welche Aufwendungen als Werbekosten abzugsfähig sind, werde nach ständiger Judikatur des Höchstgerichtes "respektive" [wohl: restriktiv] ausgelegt. Unter derartigen Repräsentationsaufwendungen seien nach der Judikatur des VwGH sämtlich Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches und soziales Ansehen fördern, somit dazu dienen, zu repräsentieren. Den Gründen, die dazu Anlass geben, einen solchen Aufwand zu tragen, komme keine Bedeutung zu. Es sei somit ohne Belang, ob die Aufwendungen allenfalls geeignet sind, auch den Beruf des Steuerpflichtigen bzw. seine Tätigkeit und damit seinen Umsatz zu fördern. Geschenke an Mitarbeiter aus Dankbarkeit bzw. als Belohnung, sowie Geschenke an Klienten jeweils zu besonderen Anlässen seien damit zweifelsfrei nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen. Dies gelte selbstredend auch für Geschenke an Familienangehörige von Klienten.

Wie bereits oben erwähnt, seien zum Zwecke des äußereren Betriebsvergleiches die Veranlagungsdaten von drei vergleichbaren Steuerberatungskanzleien herangezogen worden. Die Schätzung der somit nachvollziehbaren betrieblichen Ausgaben sei ausschließlich im Bereich der Aufwendungen erfolgt. Die Erlöse des Beschuldigten seien nicht geschätzt worden, sondern wurden jene Erlöse zu Grunde gelegt, die der Beschuldigte selbst dem Finanzamt meldete.

Bei der Strafausmessung erachtete der Spruchsenat als mildernd die [finanzstrafrechtliche] Unbescholtenheit des Beschuldigten, als erschwerend "einen dreijährigen Deliktszeitraum".

Gegen dieses Straferkenntnis der Finanzstrafbehörde Graz-Stadt hat der Beschuldigte durch seine damalige Verteidigerin innerhalb offener Frist Berufung erhoben, wobei beantragt wurde, den Bescheid "aufzuheben" und das Verfahren einzustellen [erkennbar gemeint: das angefochtene Erkenntnis dahingehend abzuändern, dass das Finanzstrafverfahren eingestellt werde], in eventu das Verfahren zur Vornahme von Ergänzungen gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG an die erste Instanz [nunmehr: an die Finanzstrafbehörde] zurückzuverweisen, in eventu, eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand der versäumten Spruchsenatsverhandlung auszusprechen, andernfalls zur Spruchsenatsverhandlung [vermutlich: zu einer mündlichen Verhandlung vor der erkennenden Behörde] zu laden, in eventu die Strafen bzw. die Höhe der Verfahrenskosten herabzusetzen, letztendlich gegebenenfalls mit einer Fortsetzung des Verfahrens bis zum Abschluss des korrespondierenden Abgabenverfahrens zuzuwarten.

Das Erkenntnis werde mit folgender Begründung angefochten:

- a.) Verletzung des Parteiengehörs aufgrund der Nichtzustellung der Ladung;
- b.) mangelnde bzw. keine Begründung des Erkenntnisses;
- c.) die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages;
- d.) Verletzung der amtswegigen Verpflichtung auch zur entlastenden Beweisermittlung.

Im Detail führte der Rechtsmittelwerber im Wesentlichen aus:

Zu a.): Am 23. Jänner 2013 habe eine mündliche Verhandlung gemäß § 135 FinStrG vor dem Spruchsenat I in Abwesenheit des Beschuldigten stattgefunden. Auf diesem Datum gründe auch die Vermutung, dass die Datierung des Erkenntnisses mit "13.01.2013" irrtümlich erfolgte und tatsächlich am 23. Jänner 2013 verfasst wurde [gemeint wohl: sich die schriftliche, mit 13. Jänner 2013 datierte Ausfertigung auf die mündliche Verhandlung vom 23. Jänner 2013 beziehe]. Das Erkenntnis [die schriftliche Ausfertigung desselben] sei dem Beschuldigten am 27. Februar 2013 durch Hinterlegung und Verständigung an der Wohnadresse XXXX zugestellt worden.

An der mündlichen Verhandlung konnte der Beschuldigte jedoch nicht teilnehmen, da ihm die Ladung nicht zugestellt worden sei. Der Post [Österreichischen Post AG] sei seine urlaubs- und fortbildungsbedingte Ortsabwesenheit bis 25. Jänner 2013 ordnungsgemäß zur Kenntnis gebracht worden. Wie aus der Aktenlage des Strafakts ersichtlich, wurde dies bei der Post nicht richtig verwaltet. Das Schreiben, adressiert an seine Wohnadresse, sei am 25. Jänner 2013 ungeöffnet mit dem Vermerk der Post "nicht zustellbar" bei der Finanzstrafbehörde eingelangt. Der Beschuldigte habe von der versäumten Verhandlung erst durch Zustellung des Straferkenntnisses am 27. Februar 2013 erfahren und beginne daher eine allfällige Wiedereinsetzungsfrist mit diesem Datum (bzw. erst mit 28. Februar 2013, dem Tag der Abholung und umgehender Durchsicht des Straferkenntnisses) zu laufen.

Das Erkenntnis sei daher unrechtmäßig ergangen, da das Recht auf Parteiengehör zum Nachteil des Beschuldigten nicht gewahrt worden sei, insbesondere habe er zu den im

Akt vorliegenden Ergebnissen nicht Stellung beziehen und weitere Beweise beibringen können, welche wohl seine Unschuld, zumindest aber eine deutliche Reduktion des maßgeblichen strafbestimmenden Wertbetrages mit sich gebracht hätten.

Zu b.) bis d.): Im finanzstrafrechtlichen Verfahren gelte die Unschuldsvermutung. Anders als im Abgabenverfahren treffe den Beschuldigten im finanzstrafrechtlichen Verfahren keine Mitwirkungspflicht (Verbot der Selbstbeschuldigung). Die Finanzstrafbehörde habe den maßgeblichen Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln und festzustellen, insbesondere alle be- und auch entlastenden Argumente zu erforschen und zu berücksichtigen. Dies gelte umso mehr, als im Abgabenverfahren ein noch nicht rechtskräftiger Bescheid vorliege. Die Finanzstrafbehörde wisse, dass dagegen berufen wurde (Berufung vom 25. Oktober 2012, fristgerecht nachgereichte Begründung vom 27. Februar 2013) und die erstinstanzlichen Bescheide 2008 bis 2010 vom 26. September 2012 auf Schätzungen beruhten.

Der Beschuldigte sei am 23. November 2012 von der Strafreferentin vernommen worden, es wurde eine Niederschrift aufgenommen, zudem habe er ein Schriftstück übergeben, datiert mit 22. November 2012, betreffend die Einleitung des Strafverfahrens. Er habe ausgeführt, dass seine Einwendungen nicht berücksichtigt worden seien, ein äußerer Betriebsvergleich in seiner Situation (Alter, Unfälle, schlechte Honorarsituation wie im folgenden ausgeführt wird) nicht angemessen sei und auch absolut unrealistisch geschätzt worden sei. So wäre so viel vom betrieblichen Aufwand gestrichen worden, dass sein sonstiger betrieblicher Aufwand "Null" wäre. Zudem habe er nicht mmmmmmmmmmm und habe er bereits das Rechtsmittel der Berufung im Abgabenverfahren eingebracht.

Zu all diesen Anhaltspunkten zur Entlastung des Beschuldigten habe die Finanzstrafbehörde nicht entsprechend ermittelt. Sie habe sogar im Straferkenntnis ausgesprochen, dass der äußere Betriebsvergleich als (in diesem Fall einzige) Schätzungsmethode zulässig sei und die dargelegten Berechnungsmethoden schlüssig und nachvollziehbar seien.

Woraus die Finanzstrafbehörde auf die Schlüssigkeit und Nachvollziehbarkeit schließe, sei in keiner Weise dargelegt worden. Weder könnte erschlossen werden, auf welcher Basis eine Kürzung der Zinsen erfolgte, noch aufgrund welcher Berechnung (Schätzung) eine Kürzung der restlichen Ausgaben erfolgte. Es fehle im Erkenntnis überhaupt jegliche zahlenmäßige Darstellung der herangezogenen Vergleichszahlen und die Ableitung daraus auf die angenommenen Bemessungsgrundlagen für den strafbestimmenden Wertbetrag.

Aus allem Obigen ergebe sich, dass eine als Grundlage für den strafbestimmenden Wertbetrag ungeeignete Globalschätzung vorliege.

Konkret wäre laut Betriebsprüfungsakt nur eine Aufstellung folgender (aus Sicht der Finanzbehörde fragwürdiger) Belege erstellt worden: 01/09 in Summe € 2.493,89 netto, VSt iHv € 498,78; 02/09 in Summe € 1.887,47 netto, VSt iHv € 377,50; 04/10 in Summe € 2.626,31 netto, VSt iHv € 525,26; 09/10 in Summe € 2.508,84 netto, VSt iHv € 501 ,77.

Selbst wenn man unterstellen würde, dass diese Belege nicht (zur Gänze) abzugsfähig seien, würde sich für 2009 eine Ausgabenkürzung in Höhe von € 4.381,36 und eine Vorsteuerkürzung in Höhe von € 876,28 und für das Jahr 2010 eine Ausgabenkürzung in Höhe von € 5.135,15 und eine Vorsteuerkürzung in Höhe von € 1.027,03 ergeben. Einkommensteuerlich wäre selbst dann keine Verkürzung erfolgt (Ergebnis nach Korrektur wäre immer noch ein Verlust) und umsatzsteuerlich ergäbe sich nur eine Nachbemessung in Höhe von € 1.903,31.

Tatsächlich wäre es so, dass der Beschuldigte aufgrund seines Alters und seiner Krankheitsgeschichte der letzten Jahre nicht mehr so leistungsfähig sei wie zuvor. Er verrechne für seine Leistungen nach wie vor (wie schon in den - mittlerweile aufgehobenen - Honorargrundsätzen für 2006 vorgesehen) den damals empfohlenen Stundensatz von € 89,00. Es sei seit damals keine Inflationsanpassung durchgeführt worden, die Kosten hätten sich aber erhöht. Zudem habe sich der Forderungsbestand des Beschuldigten in dieser Zeit erhöht hat, da ihm die Zeit zum Abrechnen fehle, daher die hohen Kreditzinsen zur Gänze aus einem Betriebsmittelkredit stamme und daher absetzbar seien.

Eine Schätzung werde als letztes Mittel zur Feststellung des strafbestimmenden Wertbetrages angesehen. Der Beschuldigte habe eine ordnungsgemäße Buchführung. Da diese handschriftlich geführt wurde und sehr viele Belege enthalte, war die Nachprüfung seitens der Finanzbehörde schwieriger. Selbst wenn die aufgrund der exemplarischen Darstellung von 4 Monaten aus Sicht der Abgabenbehörde fraglicher Ausgaben für eine Schätzung der restlichen 32 Monate zur Schätzung der Nachbemessungen im Abgabenverfahren ausreichen sollte (was im noch laufenden Abgabenverfahren aber ausdrücklich bestritten werde), sei es für die Finanzstrafbehörde jedenfalls unzulässig, eine Schätzung anzuwenden, wenn eine vollständige Buchhaltung die exakte Ermittlung allenfalls vorgeworfener Verkürzungsbeträge zulasse.

Über seine Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren hinaus habe der Steuerpflichtige für das Berufungsverfahren die Belege nochmals durch eine externe Steuerberatungskanzlei aufbereiten lassen, die Anweisung erteilt, alle unter Umständen nicht betrieblich veranlassten Belege zu entfernen und wären auf dieser Basis neue Steuererklärungen für die Jahre 2008 bis 2010 erstellt worden. Diese wären der Begründung der Berufung im Abgabenverfahren beigelegt worden. Jederzeit könne in die Belege Einsicht genommen werden und eine Überprüfung durchgeführt werden. Es werde beantragt, diese außerordentliche Mitwirkung als weiteren Milderungsgrund zu berücksichtigen.

Festgehalten werde, dass bei der Erstellung dieser Daten vergessen wurde, die Diäten des Beschuldigten für die Jahre 2008 bis 2010 zu berücksichtigen, welche die Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer und Umsatzsteuer (Vorsteuer aus Diäten) noch weiter senken würden.

Ausgehend von diesen durch die externe Steuerberatungskanzlei erstellten Berechnungen (ohne Berücksichtigung der Diäten) ergäben sich für die Jahre 2008 bis 2010 folgende

Nachbemessungen: Nachzahlung 2008 ESt € 10.073,78, USt 2008 € 4.334,11 + 2009 € 2.792,77 + 2010 € 4.122,61.

Die Umsatzsteuernachzahlungen laut obiger Tabelle seien vom Beschuldigten (aufgerundet) am 11. März 2013 bereits eingezahlt worden. Es werde beantragt diese Schadensgutmachung als weiteren Milderungsgrund zu berücksichtigen.

Die Begründung zur subjektiven Tatseite erscheine, wohl auch durch das unzureichende Ermittlungsverfahren, nicht überzeugend, da zum einen die "Kenntnis der einschlägigen gesetzlichen Vorschriften und der damit verbundenen Judikatur" nicht einmal an einem einzigen Beispiel dargelegt wurde, und zum anderen auch völlig unhinterfragt blieb, inwieweit in der letzten Phase der Jahrzehntelangen selbständigen Tätigkeit des Beschuldigten sich in diesen Rechtsbereichen Änderungen hinsichtlich einer Einschränkung der Abzugsfähigkeit (fast alle Änderungen in den letzten Jahren gingen in diese Richtung) ergeben haben, die der Beschuldigte allenfalls fahrlässig nicht kannte. Auch diese Fahrlässigkeit wird nicht eingestanden, da der Beschuldigte bei den verschiedenen vorgeworfenen zu hohen angesetzten Ausgaben entweder gar keinen Zweifel über die Absetzbarkeit hatte oder zumindest von einer vertretbaren Rechtsansicht ausgegangen wäre. Zur zweiten Seite der subjektiven Tatseite, nämlich dem Vorwurf "er hätte sich billigend damit abgefunden" fehlen sowohl Ermittlung als auch Darstellung dazu, inwieweit aufgrund der gegebenen Verlustsituation der Beschuldigte überhaupt mit einer Auswirkung auf die Einkommensteuerfestsetzung rechnen hätte können.

Die sich aus der vorhin dargestellten Tabelle ergebende Nachbemessung im Abgabenverfahren betrage nur rund 1/5tel des dem bekämpften Erkenntnis zugrundegelegten strafbestimmenden Wertbetrages. Es werde ausdrücklich betont, dass auch dieser Betrag nicht im Sinne der im Strafverfahren erforderlichen Konkretisierung bewiesen sei, aber selbst wenn man davon ausgehe, ergäbe sich durch die Halbierung der Strafdrohung bei bloß fahrlässiger Begehung und noch vor Berücksichtigung der angeführten zusätzlichen Milderungsgründe 1/10 der verhängten Geldstrafe. Sofern nicht schon aus den anderen obigen Gründen mit einer Einstellung des Verfahrens vorzugehen sei, erscheine angesichts der bisherigen Unbescholtenseit, der angesichts des Alters geringen weiteren Tatbegehnungsgefahr sowie der auch dadurch schon geringen Multiplikatorwirkung sowohl aus spezial- wie auch aus generalpräventiven Gründen eine Verwarnung als ausreichend.

Zu e.): Zur Ersatzfreiheitsstrafe werde ausgeführt, dass grundsätzlich für die Umrechnung von Geld in Ersatzfreiheitstrafe zwar kein Schlüssel normiert sei, aber gerade im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren mit seiner Höchstgrenze der Geldstrafdrohung (max. € 200.000,00) und der Höchstgrenze der Ersatzfreiheitstrafe (max. 3 Monate) und damit der Möglichkeit, diese in ein Verhältnis zu setzen, die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe mit 6 Wochen (46%) im Verhältnis zur Geldstrafe (10% der abstrakten Höchststrafdrohung) den erlaubten Ermessensspielraum wohl weit überschreitet. Im Falle einer erachteten Notwendigkeit zur Festsetzung einer Geldstrafe erscheine ein Tag Ersatzfreiheitsstrafe pro € 2.000,00 Geldstrafe eher angemessen.

Ein Rechtsmittel der Amtsbeauftragten gegen das Erkenntnis des Spruchsenates liegt nicht vor.

Die Berufung des Beschuldigten ist gemäß § 265 Abs. 1s lit. a FinStrG durch das Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG bzw. § 151 FinStrG zu behandeln.

Im Zuge des angesprochenen Beschwerdeverfahrens betreffend die mit den verkürzten Abgaben in Zusammenhang stehenden Abgabenbescheide sind dem Finanzamt Graz-Stadt nach Einreichung der "korrigierten" Steuererklärungen letztendlich auch am 8. April 2013 diesen zugrundeliegende, nachträglich erstellte elektronische Rechenwerke des Beschuldigten für die in Streit stehenden Veranlagungsjahre übermittelt worden; in diesen waren die vom Beschuldigten einer nunmehr beauftragten externen Steuerberatungskanzlei übergebenen bezughabenden Belege verarbeitet worden. Diese Belege, nunmehr chronologisch geordnet und mit Nummern versehen, wurden vom Beschwerdeführer persönlich der Abgabenbehörde zur Verfügung gestellt (Stellungnahme des Betriebsprüfers, Veranlagungsakt StNr.X).

Die Rechenwerke und die (nunmehr nachvollziehbar erfassten) Belege wurden vom Prüfer ausgewertet und die dabei festgestellten Unregelmäßigkeiten der externen Steuerberatungskanzlei und auch dem Beschuldigten selbst vorgehalten. Ergänzende Einwendungen wurden vom Beschuldigten dazu jedoch - trotz immer wieder antragsgemäß gewährter Fristverlängerungen - nicht mehr erhoben, zumal die Vollmacht der externen Steuerberatungskanzlei per 14. Oktober 2013 wieder erloschen war (zitierte Stellungnahme bzw. obgenannter Veranlagungsakt).

In seiner diesbezüglichen Stellungnahme hat der Betriebsprüfer nunmehr wie folgt festgehalten:

Eine inhaltliche Überprüfung auf Abzugsfähigkeit der nachträglich aufgebuchten Belege sei nicht vorgenommen worden, weshalb die im Rechtsmittelverfahren vorgelegten (Anmerkung: und im Rechtsmittel gegen das Straferkenntnis zitierten) Erklärungen auch nicht wesentlich von den ursprünglichen Besteuerungsgrundlagen abgewichen sind [wobei trotzdem bereits im Vergleich zu den ursprünglichen Steuererklärungen die sich solcherart ergebenden Einkünfte aus selbständiger Arbeit (EasA) um € 38.975,56 (2008) und € 21.061,53 (2010) erhöht hatten].

Tatsächlich haben sich - nach Beurteilung des Betriebsprüfers - nunmehr die Bemessungsgrundlagen noch weiter zu Ungunsten des Beschuldigten verschlechtert:

2008: USt aus Honoraren laut ursprünglicher Abgabenerklärung bzw. Außenprüfung € 44.160,43, zusätzliche USt aus ungeklärten Bareingängen € 4.916,67; geltend gemachte Vorsteuer -€ 15.393,00, Vorsteuer laut Außenprüfung -€ 10.393,00, Vorsteuer laut nunmehriger Auswertung -€ 5.172,98; erklärte Einkünfte aus selbständiger Arbeit (EasA)

-€ 51.147,58, EasA laut Außenprüfung € 68.852,42, EasA laut nunmehriger Auswertung € 98.356,26.

2009: USt aus Honoraren laut ursprünglicher Abgabenerklärung bzw. Außenprüfung € 29.844,77, zusätzliche USt aus ungeklärten Bareingängen € 9.500,00; geltend gemachte Vorsteuer -€ 13.804,01, Vorsteuer laut Außenprüfung -€ 8.804,00, Vorsteuer laut nunmehriger Auswertung -€ 5.692,50; erklärte Einkünfte aus selbständiger Arbeit (EasA) -€ 63.134,33, EasA laut Außenprüfung -€ 3.134,33, EasA laut nunmehriger Auswertung € 47.376,54.

2010: USt aus Honoraren laut ursprünglicher Abgabenerklärung bzw. Außenprüfung € 43.891,13, zusätzliche USt aus ungeklärten Bareingängen € 9.250,00; geltend gemachte Vorsteuer -€ 21.260,20, Vorsteuer laut Außenprüfung -€ 16.260,20, Vorsteuer laut nunmehriger Auswertung -€ 8.150,98; erklärte Einkünfte aus selbständiger Arbeit (EasA) -€ 68.752,48, EasA laut Außenprüfung € 46.247,52, EasA laut nunmehriger Auswertung € 85.532,38.

Die ungeklärten Bareingänge hätten sich aus Zuflüssen auf dem Bankkonto ergeben. Aufgefallen war dem Prüfer in diesem Zusammenhang bei der Auswertung, dass der Beschuldigte laut den Rechenwerken Bareinkäufe in beträchtlicher Höhe getätigt hatte, obwohl er während des gesamten Prüfungszeitraumes weder Bareinnahmen verbucht noch Bankbehebungen getätigt hätte (genannte Stellungnahme).

Bei den nicht anzuerkennenden Betriebsausgaben habe es sich zum größten Teil um Kosten der Lebensführung des Beschuldigten gehandelt wie Aufwendungen für Medikamente, Hygieneartikel, Lebensmittel, Restaurantrechnungen und Bekleidung, welche gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 steuerlich nicht absetzbar sind. Ein Teil der beantragten Betriebsausgaben, ist - so die Vermutung des Betriebsprüfers - auch nicht von A selbst bezahlt worden; der Beschuldigte habe wohl lediglich Rechnungen anderer Personen gesammelt, um diese dann für eigene Zwecke in seiner Buchhaltung zu verwenden. Der Prüfer nennt Rechnungen für Restaurantbesuche und Tankrechnungen; beispielsweise hat der Beschuldigte laut festgestellten Kilometerständen in der Zeit vom 5. August 2008 bis 31. Oktober 2008 mit seinem PKW 3.143 Kilometer zurückgelegt, hätte aber in dieser Zeit laut seinen Belegen für € 2.815,00 Treibstoff getankt (realistisch etwa € 300,00 bis € 400,00) (genannte Stellungnahme; Finanzstrafakt Bl. 28).

Die Darlegungen stimmen überein mit den beispielhaften Ablichtungen von Belegen und stichprobenweisen Auswertungen im Finanzstrafakt ([Beträge jeweils brutto]:

... 2.1.2009 Lebensmittel € 9,85, Bl. 23; 2.1.2009 Apotheke € 405,59, Bl. 23; 5.1.2009 Eduscho Privates € 53,66, Bl. 23; 5.1.2009 Nasenspray € 6,94, Bl. 23; 5.1.2009 € 47,65 Kaffeeservice, Bl. 23; 7.1.2009 Apotheke € 12,83, Bl. 23; 7.1.2009 Tafelservice € 2,09, Bl. 23; 7.1.2009 Lebensmittel € 34,98, Bl. 23; 7.1.2009 Essen im "YYY" € 61,02, Bl. 23; 7.1.2009 Essen im "YYY" € 232,63, Bl. 23; 8.1.2009 Zeitungen € 35,70, Bl. 23; 9.1.2009 Toiletteartikel € 29,46, Bl. 23; 9.1.2009 Apotheke € 122,52, Bl. 23; 12.1.2009 Essen im "YYY" € 181,42, Bl. 23; 15.1.2009 Essen € 12,95, Bl. 23; 15.1.2009 Essen € 19,13,

Bl. 23; 15.1.2009 Wein und Liköre € 15,67, Bl. 23; 16.1.2009 Metro Privates € 70,67, Bl. 23; 16.1.2009 Apotheke € 175,44, Bl. 23; 18. bis 25.1.2009 Ausgaben für Urlaub in ZZZ, Hotelkosten als Mietaufwand gebucht, € 1.555,23, Bl. 23; 26.1.2009 Fotobuch vom Urlaub € 12,78, Bl. 23; 27.1.2009 Lebensmittel € 11,94, Bl. 23; 29.1.2009 alkoholische Getränke € 47,74, Bl. 23; 29.1.2009 Essen im "YYY" € 85,75, Bl. 23; 30.1.2009 Diverses privat € 102,60, Bl. 23; 31.1.2009 Diverses privat € 94,56, Bl. 23; 3.2.2009 Schuhe € 20,98, Bl. 23; 4.2.2009 Essen im "YYY" € 222,48, Bl. 23; 7.2.2009 Diverses privat € 39,69, Bl. 23; 9.2.2009 Essen im "YYY" € 67,78, Bl. 23; 10.2.2009 Diverses privat € 22,14, Bl. 23; 11.2.2009 Essen im "YYY" € 154,47, Bl. 23; 11.2.2009 Diverses privat € 37,46, Bl. 23; 12.2.2009 Essen im "YYY" € 118,42, Bl. 23; 12.2.2009 Lebensmittel, Wein € 16,01, Bl. 23; 13.2.2009 Schuhe € 10,49, Bl. 23; 13.2.2009 Apotheke € 307,21, Bl. 23; 14.2.2009 Diverses privat € 46,47, Bl. 23; 16.2.2009 Essen im "YYY" € 64,98, Bl. 23; 18.2.2009 Apotheke € 203,82, Bl. 23; 18.2.2009 Apotheke € 19,78, Bl. 23; 18.2.2009 Toiletteartikel € 43,05, Bl. 23; 20.2.2009 Baumax € 4,64, Bl. 23; 21.2.2009 Metro Privates € 161,95, Bl. 23; 23.2.2009 Lebensmittel und Essen € 52,73, Bl. 23; 25.2.2009 Essen im "YYY" € 148,52, Bl. 23; 26.2.2009 Essen im "YYY" € 248,62, Bl. 23; 27.2.2009, eigene Unfallversicherung € 213,64, Bl. 23; 27.2.2009 Essen im "YYY" € 199,62, Bl. 23; 28.2.2009 Apotheke € 181,93, Bl. 23; ... 8.4.2009 Ostergeschenke € 363,60, Bl. 17; Bio-Müsliriegel, Gesundheitstee, Kleidermottenfallen, Brötchen, Multifunktionsduschkopf, Armbanduhren, Biskotten, Freizeitclogs, Balkonblumendünger, Zuckerbox € 72,19, Bl. 17; 23.4.2009 Getränke und Essen im "YYY" € 217,90, Bl. 15; 24.4.2009 Anzahlung für Herrenuhr € 487,50, Bl. 13; 24.4.2009 Zeitungen € 53,00, Bl. 15; 8.6.2009 Wurst und Käse € 19,50 Bl. 16; 31.12.2009 Toilettenartikel € 50,68, Bl. 23; 29.1.2010 "INTERN € 200,00 an E bar übergeben", offenbar Spende an Finanzbeamte für Faschingsball, Bl. 21; 29.1.2010 "Spende an Finanzamt für nächste Veranstaltung im Fasching € 500,00, Bl. 21; ... 1.4.2010 Essen € 23,57, Bl. 24; 1.4.2010 Diverses privat € 30,22, Bl. 24; 1.4.2010 Diverses privat € 1855, Bl. 24; 2.4.2010 35,72, Bl. 24; 2.4.2010 Kleidung € 159,71, Bl. 24; 2.4.2010 Apotheke € 28,08, Bl. 24; 3.4.2010 Diverses privat € 140,37, Bl. 24; 6.4.2010 Ärztezeitung € 23,10, Bl. 24; 6.4.2010 Diverses privat € 72,09, Bl. 24; 7.4.2010 Essen € 169,63, Bl. 24; 8.4.2010 Essen € 149,80, Bl. 24; 9.4.2010 Essen € 349,42, Bl. 24; 9.4.2010 Apotheke € 18,84, Bl. 25; 10.4.2010 Diverses privat € 60,90, Bl. 25; 12.4.2010 Wein € 35,00, Bl. 25; 12.4.2010 Zeitschriften € 47,37, Bl. 25; 12.4.2010 Essen € 113,28, Bl. 25; 12.4.2010 Diverses privat € 18,64, Bl. 25; 13.4.2010 Essen € 25,67, Bl. 25; 13.4.2010 Lebensmittel € 27,45, Bl. 25; 13.4.2010 Diverses privat € 6,42, Bl. 25; 15.4.2010 Uhr € 163,33, Bl. 25; 16.4.2010 Apotheke € 19,13, Bl. 25; 16.4.2010 Essen € 27,88, Bl. 25; 17.4.2010 Apotheke € 12,43, Bl. 25; 17.4.2010 alkoholische Getränke € 54,93, Bl. 25; 19.4.2010 Diverses privat € 63,00, Bl. 25; 19.4.2010 Apotheke € 10,19, Bl. 25; 19.4.2010 Essen € 138,02, Bl. 25; 20.4.2010 Uhren € 29,05, Bl. 25; 21.4.2010 Zeitschriften € 95,52, Bl. 25; 21.4.2010 Essen € 23,49, Bl. 25; 21.4.2010 Lebensmittel € 19,81, Bl. 25; 21.4.2010 Essen € 301,93, Bl. 25; 21.4.2010 Lebensmittel € 53,66, Bl. 25; 21.4.2010 Schuhe € 23,22, Bl. 25; 23.4.2010 Blumenerde € 20,88, Bl. 25; 23.4.2010 Apotheke € 19,34, Bl. 25; 23.4.2010 Lebensmittel € 24,06, Bl. 25; 23.4.2010

Apotheke € 64,17, Bl. 25; 24.4.2010 Geburtstagsgeschenke € 572,68, Bl. 20; 27.4.2010 Haushalt € 161,18, Bl. 25; 28.4.2010 Essen € 43,05, Bl. 25; 29.4.2010 Haushalt € 27,99, Bl. 25; 29.4.2010 Essen € 161,35, Bl. 25; 30.4.2010 Essen € 43,75, Bl. 25; 30.4.2010 Diverses privat € 142,40, Bl. 25; 30.4.2010 Lebensmittel € 13,72, Bl. 25; ... 7.6.2010 Abo Kleine Zeitung, Lieferung nicht an Kanzleianschrift € 20,74, Bl. 18; ... 25.6.2010 Suppenkonserven, Handfeger, Bier, Wein € 28,26, Bl. 16; Kleiderreinigung € 81,00, Bl. 16; 30.6.2010 Arnika Duschgel, Traumeel Tabletten, Arthrobene Einreibemittel, Vitaminpräparate, Nerventropfen, Gehirndurchblutungsmittel, diverse Medikamente € 412,74, Bl. 16; ... 1.9.2010 Lebensmittel € 69,91, Bl. 24; 2.9.2010 Essen € 76,42, Bl. 24; 2.9.2010 Drogeriemarkt € 101,50, Bl. 24; 2.9.2010 Drogeriemarkt € 3,49, Bl. 24; 2.9.2010 Diverses privat € 50,06, Bl. 24; 4.9.2010 McShirty € 24,38, Bl. 24; 4.9.2010 Drogeriemarkt € 12,54, Bl. 24; 7.9.2010 Schmuck € 49,81, Bl. 24; 7.9.2010 Essen € 118,18, Bl. 24; 8.9.2010 Essen € 221,32, Bl. 24; 8.9.2010 Diverses privat € 25,14, Bl. 24; 9.9.2010 Essen € 242,78, Bl. 24; 11.9.2010 Diverses privat € 37,10, Bl. 24; 13.9.2010 McShirty € 23,04, Bl. 24; 13.9.2010 Lebensmittel € 19,19, Bl. 24; 14.9.2010 Lebensmittel € 41,90, Bl. 24; 14.9.2010 Essen € 164,50, Bl. 25; 15.9.2010 McShirty € 108,85, Bl. 24; 15.9.2010 Essen € 374,73, Bl. 24; 16.9.2010 Kleidung € 218,69, Bl. 24; 16.9.2010 McShirty € 11,61, Bl. 24; 16.9.2010 Apotheke € 514,45, Bl. 24; 17.9.2010 Geschirr € 81,47, Bl. 24; 17.9.2010 Apotheke € 15,56, Bl. 24; 17.9.2010 Lebensmittel € 19,46, Bl. 24; 17.9.2010 Haushaltsartikel € 17,79, Bl. 24; 18.9.2010 Apotheke € 65,28, Bl. 24; 20.9.2010 Essen € 147,58, Bl. 24; 20.9.2010 Drogeriemarkt € 10,38, Bl. 24; 21.9.2010 Softairpistole € 38,50, Bl. 24; 21.9.2010 Diverses privat € 24,70, Bl. 24; 22.9.2010 Drogeriemarkt € 10,47, Bl. 24; 22.9.2010 Apotheke € 14,14, Bl. 24; 23.9.2010 Diverses privat € 322,81, Bl. 24; 23.9.2010 Lebensmittel € 37,11, Bl. 24; 24.9.2010 Drogeriemarkt € 55,87, Bl. 24; 25.9.2010 Lebensmittel € 35,11, Bl. 24; 25.9.2010 Drogeriemarkt € 2,86, Bl. 24; 29.9.2010 Apotheke 19,02, Bl. 24; 30.9.2010 Essen € 249,08, Bl. 24; ... 13.10.2010 Essen € 204,05, Bl. 25; ... 21.10.2010 Gesichtsmasken und Serum € 587,85, Bl. 14; 21.10.2010 Krampus-Geschenke € 120,00, Bl. 14; 18.10.2010 Buchschutzhüllen, Maronischneider, Seidenkrawatten, Wecker, Jogginganzug € 59,81, Bl. 14; 18.10.2010 Kosmetiktücher, Klosterfrau Melissengeist, Einreibemittel, Nivea Baby Puder, Bodentücher € 29,60, Bl. 14; 29.10.2010 Aufbaumittel, Nervenruh Dragees, Gehirndurchblutungsmittel, Vitamin-Präparate € 305,94, Bl. 19; Oktober 2010 Flanell-Nachthemden € 53,64, Bl. 19; Oktober 2010 Flanell-Pyjama, Damen-Hausschuhe, Damen-Homewear-Anzug € 59,94, Bl. 19; ...) und ebenso den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Ausdrucken aus den Aufwandskonten (privat veranlasste, aber als Betriebsausgaben verbuchte Aufwendungen in Rotschrift).

Die nachträgliche, den Beschuldigten noch weitaus vermehrt belastende Auswertung der im Rechtsmittelwege vorgelegten Rechenwerke ist im Abgabenverfahren nicht mehr zum Tragen gekommen, weil der Beschuldigte lediglich gegen die Wiederaufnahmsbescheide, nicht aber gegen die in den wieder aufgenommenen Abgabenverfahren ergangenen neuen Abgabenbescheide berufen hatte (diesbezüglicher Schriftsatz vom 25. Oktober 2012, Veranlagungsakt, Veranlagung 2010).

Die Finanzstrafbehörde hat ihre Erhebungen auf die Veranlagungsjahre 2008 bis 2010 beschränkt und insbesondere hinsichtlich der Vorjahre - bei wohl ebenfalls gegebener Verdachtslage - kein weiteres Finanzstrafverfahren eröffnet.

Nach ausführlicher Erörterung der Akten- und Beweislage haben die Verfahrensparteien in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht einvernehmlich die Höhe der vom verfahrensgegenständlichen Vorwurf der Finanzstrafbehörde erfassten Abgabenverkürzungen wie folgt außer Streit gestellt: USt 2008: € 4.000,00, ESt 2008: € 40.000,00, USt 2009: € 4.000,00, ESt 2009: € 2.000,00, USt 2010: € 4.000,00, EST 2010: € 18.000,00.

Zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen hat der Beschuldigte in der Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht auf Befragen ebenfalls wie folgt angegeben:

Er habe seit xx Jahren schon die Berufsbefugnis eines Wirtschaftstreuhänders und sei seit nunmehr xx Jahren als Einzelunternehmer tätig.

mmmmmmmmmmmmmmmm

Die Geschäfte sollten besser gehen als sie es tun.

Er wisse nicht, wie hoch sein Gewinn oder Verlust für 2014 gewesen ist.

Er wisse auch nicht, wie hoch sein Gewinn oder Verlust für 2013 gewesen ist, man müsste nachschauen. Er wisse auch nicht, wieviele Klienten er in den Jahren 2008 bis 2010 gehabt habe.

Er lebe äußerst sparsam, mmmmmmmmmmmmm

Sein Umsatz, gleichzeitig als Einnahmen-/Ausgaben-Rechner seine Einnahmen, würden im Monat durchschnittlich € 500,00 bis € 1.500,00 betragen. Auf Nachfrage des Verteidigers: Es sei stark schwankend, weil er manchmal nicht dazu komme, Rechnungen zu schreiben.

Diesen Angaben des Beschuldigten steht der Inhalt seiner eigenen Voranmeldungen entgegen, wonach bereits die von ihm offengelegten Zahllasten in Voranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2014 durchschnittlich € 1.797,75 und betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Juni 2015 durchschnittlich € 2.072,57 betragen haben (Abfrage Abgabenkonto vom 23. August 2015), also die erzielten monatlichen Einnahmen (unter der Annahme, dass keine Vorsteuern abgezogen worden wären) zumindest € 8.988,75 (2014) bzw. € 10.362,85 (2015) betragen haben.

Seine Bankschulden betragen zwischen € 172.000,00 bis € 173.000,00; seine Verbindlichkeiten beim Finanzamt betragen (präzisiert von der Amtsbeauftragten) € 92.000,00 (entspricht der genannten Kontoabfrage).

mmmmmmmmmmmmmm Die Gehälter würden vom Bankkonto bezahlt. Die Bank urgiert auch immer wieder, weil der Kontorahmen ausgeschöpft sei, immer wieder würden

Überweisungsaufträge auch nicht durchgeführt, aber letztendlich gehe es sich für die Gehaltszahlungen aus.

An Aktivvermögen besitze er eine Eigentumswohnung an der Anschrift XXXX mit 80 - 85 m<sup>2</sup> Grundfläche und ein kleines Einfamilienhaus XXXXX; auf den Liegenschaften lasten Hypotheken im Zusammenhang mit den genannten Bankverbindlichkeiten.

Der Verteidiger ergänzend: Zu bedenken seien auch die Abfertigungsansprüche im Falle der Betriebsaufgabe, sodass sämtliches Vermögen aufgezehrt wäre und A eigentlich jetzt gezwungen sei, sein Unternehmen weiter zu führen, in der Hoffnung auf eine Verbesserung der Lage.

Er habe keine Sorgepflichten.

Seine Gattin sei mmmmmmmmmmmmm verstorben. Er habe keine Angehörigen mehr.

Gesundheitlich geht es dem Beschuldigten sehr schlecht, weil ich beständig starke Schmerzen auf Grund bestimmter Vorkommnisse habe und deswegen starke Medikamente einnehmen müsse.

mmmmmmmmmmmm Ebenfalls aufgrund einer ärztlichen Fehlbehandlung habe er Dauerschäden davongetragen, weshalb er beständig starke Schmerzen habe und mmmmmmmmmmmmm mmmmmmmmmmm. Dieser Zustand werde sich auch nicht mehr verbessern; er könne seinen Beruf daher nur eingeschränkt ausüben.

Es sei daher auch vieles liegen geblieben. Er werde aber weiterhin beruflich tätig sein. Der Beruf sei für ihn ein Energiespender, weil er anderen Menschen helfen könne.

Das von der Verteidigung vorgelegte Beweismaterial (Befunde) dokumentiert mmmmmmm die körperlichen Beeinträchtigungen des Beschuldigten; im Detail werden zusätzlich beschrieben mmmmmmmmmmmmm

Zum Sachverhalt äußerte sich der Beschuldigte wie folgt:

Seiner Ansicht nach lägen gar keine Abgabenverkürzungen vor, weil die von ihm beauftragte Steuerberatungskanzlei die Aufbuchungen zeitgerecht vorgenommen und im Zweifelsfall auch die unzutreffenden Aufwendungen ausgeschieden habe. Aus Anlass dieser Nachbuchungen gäbe es auch keine Abgabennachforderungen. Hinsichtlich eines Großteiles der finanzstrafrechtlich relevanten Belege habe er aus seiner Sicht eine vertretbare Rechtsansicht angewendet.

Zur Frage, ob er jetzt noch vergleichbare Aufwendungen genau so wie damals als Betriebsausgaben in sein steuerliches Rechenwerk aufnehmen werde: Nein, solche Betriebsausgaben gäbe es nicht mehr, weil er diese Belege von vornherein ausscheide und nicht in seine betriebliche Belegsammlung aufnehme. Das mache er, um in Zukunft auf Grund der Ansichten der Finanzverwaltung keinen Ärger zu haben. Dieses Einvernehmen mit der Finanzverwaltung sei ihm sehr wichtig.

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

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist vorerst anzumerken:

Der Beschuldigte und nunmehrige Beschwerdeführer hat laut Aktenlage an der Verhandlung des Spruchsenates am 23. Jänner 2013 nicht teilgenommen (Spruchsenatsakt SpS 113/2012, Bl. 11). Zu dieser Verhandlung war er mit Bescheid vom 20. Dezember 2012 durch die Finanzstrafbehörde vorgeladen worden (Spruchsenatsakt Bl. 9 f), wobei vom Organ des Zustelldienstes (der Post AG) am 27. Dezember 2012 versucht wurde, die Ladung an der Wohnanschrift des Beschuldigten, XXX, zuzustellen. Tatsächlich konnte - nicht wirklich überraschend - der berufstätige A zu Hause nicht angetroffen werden, weshalb das Zustellorgan an diesem Tage eine Verständigung über die Hinterlegung des Poststückes beim zuständigen Postamt ab dem 28. Dezember 2012 im Hausbrieffach eingelegt hat (Spruchsenatsakt Bl. 10a). Die Ladung wurde vom Beschuldigten jedoch nicht behoben (Spruchsenatsakt).

In der Beschwerde wird ausgeführt, dass der Beschuldigte bis zum 25. Jänner 2013 urlaubs- und fortbildungsbedingt von seinem Wohnort abwesend gewesen sei, wobei auf das am 25. Jänner 2013 der Finanzstrafbehörde unbehoben zurückgestellte Ladungspoststück verwiesen wird, auf welchem auf der Rückseite angeführt ist: "irrtümlich hinterlegt, Empfänger bis 25.01.2013 ortsabwesend" (Spruchsenatsakt Bl. 15).

Jedem Zustelladressaten in Österreich ist es möglich, gegenüber dem Zustelldienst auf einem Formular - ungeprüft hinsichtlich des Wahrheitsgehaltes - zu behaupten, dass er von einer Abgabestelle vorübergehend ortsabwesend ist. Dieses Procedere dient der Verwaltungökonomie, vermag aber für sich im Falle der Unrichtigkeit einer Angabe der Ortsabwesenheit keine eigene Rechtsfolge zu entwickeln: Andernfalls hätte es jeder Beschuldigte in der Hand, durch bestetes wiederkehrendes Behaupten seiner Abwesenheit von seiner Ladungsanschrift den Fortgang eines gegen ihn gerichteten Strafverfahrens auf Dauer zu verhindern.

Im gegenständlichen Fall ist nun der Beschuldigte zum Zeitpunkt des Zustellversuches am 27. Dezember 2012, abgesehen davon, dass er sich berufsbedingt in seiner Kanzlei aufgehalten hat, gar nicht urlaubsbedingt oder aufgrund einer beruflichen Fortbildung von seiner Wohnanschrift ortsabwesend gewesen:

So hat A in einer von ihm persönlich verfassten und mit 7. Jänner 2013 datierten Eingabe vom selben Tag an das Finanzamt Graz-Stadt bezüglich eine Fristerstreckung in seiner eigenen Rechtsmittelsache im Abgabenverfahren wie folgt angegeben:

"... In der Vorweihnachtszeit (November und Dezember) musste ich mich noch dazu verstärkt mit der Aufarbeitung von Klientenanfragen (Terminarbeiten) befassen. Außerdem wurde auch ich von der Grippewelle erfasst, sodass ich im Dezember 2012 über ein halbes Monat krankheitsbedingt (hohes Fieber, extremer Schnupfen

u. tief sitzender Husten) das Bett hüten musste. Es ist mir daher leider nicht möglich, die gesamte Begründung bis 8. Jänner 2013 nachzureichen. ..." (Veranlagungsakt, Veranlagung 2010).

Folgt man den eigenen Angaben des Beschuldigten, hat er sich im Dezember 2012 krankheitshalber zu Hause aufgehalten und in weiterer Folge, nach seiner Genesung, mit aller Kraft versucht, die Arbeitsrückstände in seiner Kanzlei aufzuarbeiten, was ihm aber nicht vollständig, wie eben in seiner eigenen Causa, gelungen ist. Er war nicht auf Urlaub und auch nicht auswärts auf einem Fortbildungsseminar. Es wäre daher dem Beschuldigten ein Leichtes gewesen, entsprechend der ihm zugegangenen Verständigung nach erfolgter Genesung von seiner schweren Grippe, beispielsweise am 7. Jänner 2013, seine Arbeit in der Kanzlei kurz unterbrechend, die hinterlegte Vorladung zu beheben, wodurch er auch vom Verhandlungstermin am 23. Jänner 2013 Kenntnis erlangt hätte.

Gemäß § 167 Abs. 1 FinStrG ist gegen die Versäumung einer mündlichen Verhandlung (hier: vor dem Spruchsenat als Organ des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde) auf Antrag des Beschuldigten die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn der Antragsteller durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet und glaubhaft macht, dass er durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, zur Verhandlung zu erscheinen. Dass dem Beschuldigten ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

Das Nichtbeachten einer Verständigung über einen Zustellversuch betreffend einen Einschreibbrief einer Finanzstrafbehörde ohne Hinderungsgrund indiziert keinen minderen Grad des Versehens, zumal wenn aktenwidrig eine urlaubsbedingte bzw. fortbildungsbedingte Abwesenheit behauptet worden war.

Der Umstand einer allfälligen Grippeerkrankung als Hindernisgrund wurde im Übrigen - siehe die Aktenlage - nicht behauptet; aus einer Erkrankung als solcher allein könnte im Übrigen noch nicht auf eine die Wiedereinsetzung wegen Nichtwahrnehmung einer Hinterlegungsanzeige rechtfertigende völlige Dispositionsunfähigkeit des Beschuldigten geschlossen werden (vgl. VwGH 30.4.2003, 2002/16/0119).

Gemäß § 167 Abs. 2 FinStrG musste der Antrag auf Wiedereinsetzung binnen Monatsfrist nach Aufhören des Hindernisses bei der Finanzstrafbehörde gestellt werden, wobei der Vorsitzende des Spruchsenates zur Entscheidung über den Antrag berufen gewesen ist.

Eine solche Entscheidung des Spruchsenatsvorsitzenden ist nicht ergangen (Finanzstrafakt).

Dieser Umstand verwundert auch nicht, weil der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend die (aus eigenem Verschulden) versäumte Verhandlung des Spruchsenates nach dem Willen des Antragstellers erst dann schlagend werden sollte, wenn der Unabhängige Finanzsenat (nunmehr: das Bundesfinanzgericht) nach

Durchführung einer mündlichen Verhandlung und inhaltlichen Befassung mit der Finanzstrafsache nicht etwa das Erkenntnis des Spruchsenates ersatzlos aufgehoben hätte oder in Abänderung des Spruchsenatserkenntnisses das Finanzstrafverfahren eingestellt hätte, wenn auch nicht nach inhaltlicher Befassung das Erkenntnis aufgehoben und die Sache (ohne Wiedereinsetzung) zur Vornahme ergänzender Beweisaufnahmen an den Spruchsenat gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG zurückverwiesen worden wäre. Eine derartige Vorgangsweise, mit welcher nach dem Einschreiten des Bundesfinanzgerichtes eine weitere Rechtsstufe, nunmehr wieder bei der Verwaltungsbehörde, eingerichtet worden wäre, ist aber im Finanzstrafverfahren nicht vorgesehen, sodass als einzige Möglichkeit für den zur Wiedereinsetzung zuständigen Spruchsenatsvorsitzenden darin bestanden hätte, den Antrag zurückzuweisen, zumal der gestellte Eventualantrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand auch keiner Verbesserung zugänglich ist (vgl. bereits VwGH 7.6.2001, 2001/16/0016; VwGH 28.6.2001, 2001/16/0178).

Der Fortgang des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht ist durch diesen (unzulässigen und in der Aktenlage nicht Deckung findenden) Antrag nicht behindert.

Faktum ist nun aber jedenfalls, dass der Beschuldigte vor dem Spruchsenat kein Gehör gefunden hat. Dies gilt aber nicht für das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht.

Selbst wenn somit der Beschuldigte - wie von ihm behauptet - ohne sein Verschulden an der Teilnahme an der mündlichen Verhandlung bei der Finanzstrafbehörde gehindert gewesen wäre, wäre eine derartige allfällige vorläufige rechtswidrige Verletzung seines Parteiengehörs durch die nachweislich erfolgte Zustellung der schriftlichen Ausfertigung des Straferkenntnisses des Spruchsenates und durch das nachfolgende Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht, in welchem der Beschwerdeführer ausführlich Gelegenheit hatte, sich zu äußern, geheilt (vgl. bereits VwGH 15.5.1986, 84/16/0234; UFS 3.3.2009, FSRV/0007-L/06; UFS 3.5.2012, FSRV/0003-S/10; BFG 18.12.2014, RV/2300027/2013; BFG 28.4.2015, RV/3300004/2014; etc.).

In der Sache selbst kommt der Beschwerde des Beschuldigten teilweise eine Berechtigung zu:

Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige (hier: der Beschuldigte) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen, weshalb es naturgegebenermaßen auch verboten ist, Aufwendungen oder Ausgaben einfach zu erfinden und allenfalls auch mit gesammelten, anderen Personen zugehörigen Rechnungen zu belegen.

Zu dieser abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gehört auch die Verpflichtung, nur solche Aufwendungen gewinnmindernd als Betriebsausgaben zu deklarieren, denen diese Eigenschaft auch in steuerrechtlicher Hinsicht zukommt; so sind beispielsweise nicht abzugsfähig gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 die für den

Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge (z.B. für Bekleidung, Ernährung, ärztliche Versorgung, Körper- und Gesundheitspflege, Urlaub; Details mit Judikaturzitaten siehe bspw. Jakom, *Baldauf EStG*, 2015, § 20 Rz 3 ff), gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (bspw. Jakom, *Baldauf EStG*, 2015, § 20 Rz 11 ff), gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit c EStG 1988 Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind (weil sie bestimmte Sätze übersteigen), sowie gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben (z.B. gesellige Zusammenkünfte aller Art, Bewirtung und Geschenke an Kunden aus bestimmten Anlässen, Einladungen, kleinere Sachgeschenke wie Wein, Bonbonnieren, Aufwendungen für Restaurants, Feinkostläden, Wäschemoden, Spenden, z.B. für Faschingsabende; Details mit Judikaturzitaten siehe bspw. Jakom, *Baldauf EStG*, 2015, § 20 Rz 63). Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden (in diesem Sinne bereits ab 1. Jänner 1976), außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt (so ab 30. Juli 1988), wobei letztendlich ab 5. Mai 1995 ein möglicher Abzug der Hälfte verblieben ist) (Details mit Judikaturzitaten siehe wiederum bspw. Jakom, *Baldauf EStG*, 2015, § 20 Rz 68 ff).

Ebenso sind auch alle erzielten steuerbaren und steuerpflichtigen Einnahmen bzw. Umsätze in die jeweiligen Abgabenerklärungen aufzunehmen. Der Offenlegung dienen gemäß § 119 Abs. 2 BAO unter anderem eben die Abgabenerklärungen, wozu - bei Vorliegen der rechtlichen Voraussetzungen - auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 hat ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer (hier: der Beschuldigte) auch jeweils spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder der auf den Voranmeldungszeitraum entfallende Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG 1994 selbst zu berechnen ist. Dabei entspricht der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, dass erzielte Umsätze vollständig zu erklären sind und nur tatsächlich zustehende Vorsteuern abgezogen werden dürfen. Nicht abzugsfähig sind gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 Vorsteuern im Zusammenhang mit Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 darstellen (vgl. dazu bereits Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-Kommentar (2006) § 12 Rz 140, 148, 152 ff; oder für viele: Schuchter/Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG, § 12 Rz 176, 180 ff). Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich ein Unternehmer einer Hinterziehung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der genannten Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt. Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine derartige Abgabenverkürzung bewirkt, wenn solche Selbstbemessungsabgaben ganz oder teilweise nicht (am Fälligkeitstag) entrichtet werden.

Keiner Hinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, sondern einer Hinterziehung an Umsatzsteuer gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich eine derartige Person schuldig, wenn sie (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung der diesbezüglichen abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen deren Verkürzung bewirkt, indem sie beispielsweise im Falle der Kenntnis des Fiskus vom Abgabenanspruch - der Umstand, dass für ein Veranlagungsjahr gegenüber dem Pflichtigen ein Umsatzsteueranspruch entstanden ist, ist dem Fiskus bekannt - die Festsetzung der Umsatzsteuer für das diesbezügliche Veranlagungsjahr mit einem zu niedrigen Betrag anstrebt und zu diesem Zwecke in der eingereichten Jahressteuererklärung weiterhin entsprechende Umsätze verheimlicht oder aus anderen Unternehmern gelegten Rechnungen bzw. aus Rechnungen betreffend Leistungen, welche zwar für ihn, aber nicht für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, nicht zustehende Vorsteuern zum Ansatz bringt, wodurch bei antragsgemäßer Veranlagung die Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr zu niedrig festgesetzt werden würde (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG, erste Alternative).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen zumindest versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG konsumiert eine solche wegen allfälliger Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter Umsatzsteuervorauszahlung in der zu verkürzen versuchten Jahresumsatzsteuer beinhaltet wäre, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, beispielsweise welche für sich als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 FinStrG zu bestrafen wären.

Gleiches gilt auch für die Hinterziehung von Einkommensteuer, wenn beispielsweise im steuerlichen Rechenwerk des Abgabepflichtigen Erlöse verheimlicht werden oder lediglich fiktive bzw. nicht absetzbare Aufwendungen oder Ausgaben zum Ansatz gebracht werden, sodass insoweit unzutreffende Einkommensteuererklärungen eingereicht werden.

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

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

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

Absichtlich hingegen handelt gemäß § 5 Abs. 2 StGB, wem es darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln vorsieht.

Ob der Beschuldigte nun die ihm zum Vorwurf gemachten Finanzvergehen auch tatsächlich begangen hat, ist an Hand der ermittelten Akten- und Beweislage zu beurteilen.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG haben dabei die Finanzstrafbehörden - und gemäß § 157 FinStrG auch das Bundesfinanzgericht - 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. Dabei ist der Nachweis nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite zu führen. Bleiben Zweifel bestehen, sind diese zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

Eine allfällige Bindung des Bundesfinanzgerichtes in seiner finanzstrafrechtlichen Entscheidung an die rechtskräftigen Abgabenbescheide besteht in diesem Zusammenhang nicht (vgl. bereits VwGH 5.12.1983, 16/1055/79; VwGH 19.1.1984, 83/16/0024; VwGH 4.9.1986, 86/16/0108; VwGH 11.9.1989, 88/15/0075).

Wohl jedoch ist - mangels eines Rechtsmittels der Amtsbeauftragten - das Verböserungsverbot nach § 161 Abs. 3 FinStrG zu beachten, weshalb das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates nicht zum Nachteil des Beschuldigten abgeändert werden darf.

Ebenso darf der Gegenstand des Finanzstrafverfahrens nicht verändert werden (kein Auswechseln der "Sache", vgl. bereits VwGH 30.5.1995, 93/13/0217; VwGH 22.5.1996, 96/16/0023).

Daraus ergibt sich, dass dem Bundesfinanzgericht - wenngleich ohne Neuerungsverbot - nunmehr eine Erhöhung der vorgeworfenen Abgabenverkürzungsbeträge und ein Eingehen auf im Finanzstrafverfahren nicht thematisierte Erlösverkürzungen oder auf eine allfällige gewerbsmäßige Begehungsweise des Beschuldigten verwehrt ist.

Im gegenständlichen Fall hat nun der Beschuldigte laut Aktenlage für die Veranlagungsjahre 2008, 2009 und 2010 dem zuständigen Finanzamt Graz-Stadt per FinanzOnline selbst erstellte Umsatz- und Einkommensteuererklärungen übermittelt, in welchen - siehe die obigen Darlegungen - tatsächlich nicht stattgefundene bzw. zwar stattgefundene, aber nicht betrieblich veranlasste, private Ausgaben oder Aufwendungen der Lebensführung und der Repräsentation enthalten waren. Aufgrund dieser unrichtigen

Abgabenerklärungen sind auch tatsächlich am 1. Oktober 2009 (2008), am 24. November 2011 (2009) und am 16. Juli 2012 (2010) Bescheide ergangen, mit welchen die Umsatz- und Einkommensteuern zu niedrig festgesetzt worden sind (Veranlagungsakt, Kontoabfrage).

Entsprechende Abgabenverkürzungen liegen daher vor.

Der Einwand des Beschuldigten, er habe ohnehin - zu ergänzen: nach dem Ergehen unrichtiger Abgabenbescheide und während der nachträglichen Außenprüfung - durch eine von ihm beauftragte externe Steuerberatungskanzlei steuerliche Rechenwerke erstellen lassen, aus denen die nicht absetzbaren Aufwendungen oder Ausgaben im Zweifel ausgeschieden worden wären (was letzteres - siehe oben - nicht der Aktenlage entspricht), entlastet nicht: Die nachträgliche Mitwirkung des Beschwerdeführers an der Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes macht die zuvor von ihm bewirkten Abgabenverkürzungen nicht ungeschehen, wenngleich sein nachträgliches diesbezügliches kooperatives Verhalten, insbesondere insoweit als die Aufbuchung der Aufwendungen und Ausgaben ein für den Betriebsprüfer nachvollziehbares Rechenwerk geschaffen hat, als mildernder Umstand bei der Strafbemessung zu bedenken ist (siehe unten).

Der weitere Einwand des Beschuldigten, dass es aus Anlass dieser nachträglichen Nachbuchungen auch keine (weiteren) Abgabennachforderungen gegeben habe, ist zwar zutreffend, wie oben dargelegt, aber für seine Sache ebenfalls nicht hilfreich: Wie ausgeführt, ist eine Erhöhung der Abgabenzahlungsansprüche im Abgabenverfahren lediglich deswegen unterblieben, weil die im wiederaufgenommenen Abgabenverfahren ergangenen neuen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide mangels erhobener Berufungen in Rechtskraft erwachsen waren.

Der Beschuldigte ist ein erfahrener Steuerberater mit jahrzehntelanger Praxis. Wer, wenn nicht eine Person mit seinen Erfahrungen und Fähigkeiten, konnte besser beurteilen, welche Aufwendungen und Ausgaben er in seiner eigenen Steuersache geltend machen durfte? Dennoch hat er so gehandelt, als ob es keinerlei Trennung zwischen Betriebsausgaben und privaten Aufwendungen geben würde. Ja, er hat sogar - siehe die Tankrechnungen - fiktive Ausgaben zum Ansatz gebracht. Dieses Verhalten lässt in seinem Kernbereich keinen anderen Schluss zu als den, dass er vom voller Absicht und mit dem Ziel gehandelt hat, durch die Geltendmachung fiktiver und steuerlich nicht absetzbarer Ausgaben bzw. Aufwendungen eine rechtswidrige Abgabenvermeidung im Höchstmaß zu erzielen.

In einem Randbereich mag der Beschuldigte auch nur bedingt vorsätzlich oder - eingedenk seiner geschilderten körperlichen Beeinträchtigung - nur fahrlässig gehandelt haben, weil er hinsichtlich des Themas der Repräsentationsaufwendungen die aktuellen Entwicklungen nicht ausreichend zur Kenntnis genommen hätte.

Zu prüfen ist daher für Zwecke des Finanzstrafverfahrens, welche betragliche Dimension dieser deliktische Kernbereich seiner absichtlichen Steuervermeidung und der nur von bedingtem Vorsatz erfasste Randbereich umfasst haben.

Verwendet man für die Ermittlung der davon erfassten Verkürzungsbeträge nun nicht mehr den kritisierten ursprünglichen äußereren Betriebsvergleich zur Schätzung der tatsächlichen Einkommen und Umsätze des Beschuldigten in den strafrelevanten Jahren, sondern stattdessen dessen eigene, nachträglich von der externen Steuerberatungskanzlei erstellten steuerlichen Rechenwerke, welche vom Betriebsprüfer unter Wahrung des Parteiengehörs (siehe bereits die Vorhaltungen des Betriebsprüfers im Abgabenverfahren) einer ausführlichen Analyse unterzogen worden sind, ergibt sich - wie oben ausgeführt - tatsächlich eine umfangreiche Verkürzung von Abgaben, welche das Mehrergebnis der Außenprüfung bei weitem noch überstiegen hat.

Zugunsten des Beschuldigten ist aber auch zu bedenken, dass diese Analyse des Betriebsprüfers mangels ergänzender Einlassungen des Beschuldigten (so wurden teilweise trotz Urgenz entsprechende Dokumente nicht vorgelegt, siehe die Stellungnahme des Prüfers im Veranlagungsakt) bei entsprechender Mitwirkung des Finanzstraftäters noch einer ergänzenden Vertiefung zugänglich gewesen wäre, insoweit es also im Ergebnis bei einer Schätzung geblieben ist.

Weiters mag beim Finanzstraftäter trotz seiner notwendigerweise bestehenden beruflichen Fachkunde im Detail hinsichtlich einzelner Punkte ein Irrtum hinsichtlich der steuerlichen Absetzbarkeit der Aufwendungen bestanden haben, sohin - wie erwähnt - der Beschuldigte lediglich fahrlässig gehandelt hätte. So haben sich Rechtsprechung und Gesetzeslage in Bezug auf Repräsentationsaufwendungen in ferner Vergangenheit kontinuierlich zu Lasten der Abgabepflichtigen verschlechtert; Aufwendungen, die in früherer Zeit, wenngleich noch bevor der Beschuldigte durch seine gesundheitlichen Probleme beeinträchtigt war, allenfalls gleichsam grenzwertig steuerlich absetzbar waren, wurden in der Folge davon zwingend ausgeschlossen.

Auch wären einzelne Einkäufe in Apotheken, wenngleich nicht als Betriebsausgaben, dann möglicherweise als Krankheitskosten bzw. außergewöhnliche Belastung absetzbar gewesen.

Ebenso hat die Verteidigung in ihrem Rechtsmittelschaftsatz unwidersprochen darauf hingewiesen, dass beim Beschuldigten auch im Abgabenverfahren nicht berücksichtigte Diäten bzw. Vorsteuern daraus angefallen wären.

Zur Bedachtnahme auf diese Umstände und, um mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit jegliche Unabwägbarkeiten einer Schätzung zu Lasten des Beschuldigten jedenfalls ausschließen zu können, sodass mit Sicherheit nur diejenigen Verkürzungsbeträge strafrelevant verbleiben, bei welchen der Wirtschaftstreuhänder vorsätzlich gehandelt hat, waren diese sohin nicht nur - trotz der nachträglichen Auswertungen des Betriebsprüfers - auf ihre ursprüngliche Höhe zu begrenzen, sondern

waren darüber hinaus von den vom Spruchsenat vorgeworfenen Verkürzungsbeträgen im Zweifel zugunsten des Beschuldigten noch zusätzlich Abschläge vorzunehmen.

Diese Abschläge waren mit etwa einem Fünftel der ursprünglich zum Vorwurf gemachten vorsätzlichen Verkürzungen zu bemessen.

Von Seite des Beschuldigten und des Amtsbeauftragten wurden die solcherart sich ergebenden spruchgemäßen Hinterziehungsbeträge außer Streit gestellt.

Das Bundesfinanzgericht hat in Anbetracht der obigen Erwägungen keine Bedenken, im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten diese verringerten Werte in seine Entscheidung zu übernehmen.

A hat daher eine Hinterziehung an Umsatzsteuer in Höhe von € 12.000,00 (2008: € 4.000,00 + 2009: € 4.000,00 + 2010: € 4.000,00) und an Einkommensteuer in Höhe von € 60.000,00 (2008: € 40.000,00 + 2009: € 2.000,00 + 2010: € 18.000,00), insgesamt € 72.000,00, nach § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

Zur Strafbemessung:

Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG werden gemäß § 33 Abs. 5 leg.cit. mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der jeweiligen Verkürzungsbeträge geahndet.

Dabei ist nach § 21 Abs. 1 FinStrG eine einheitliche Geldstrafe auszusprechen.

Hängen wie bei den obgenannten Abgabenhinterziehungen die zusammentreffenden Strafdrohungen von Wertbeträgen ab, so ist für die einheitliche Geldstrafe die Summe dieser Strafdrohungen maßgeblich (§ 21 Abs. 2 Satz 3 FinStrG).

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall daher angedrohte Strafrahmen beträgt daher nunmehr € 144.000,00, das sind 80,13 % der ursprünglichen Strafdrohung.

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Geldstrafe zunächst die Schuld des Täters.

Gemäß § 23 Abs. 2 und 3 FinStrG sind bei der Ausmessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen, wobei darauf Bedacht zu nehmen ist, ob die Verkürzung endgültig oder nur vorübergehend eintreten hätte sollen.

Zusätzlich sind die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG hat bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich wie hier bezüglich der Abgabenhinterziehungen nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstausmaßes der angedrohten Geldstrafe zu erfolgen. Die Bemessung einer diesen Betrag unterschreitenden Geldstrafe aus besonderen Gründen ist zulässig, wenn die Ahndung der Finanzvergehen nicht dem Gericht obliegt.

Läge ein durchschnittliches Verschulden des Finanzstraftäters vor, hielten sich die Milderungs- und Erschwerungsgründe die Waage und bestünden beim Beschuldigten durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Umstände, ergäbe sich solcherart eine Geldstrafe von etwa € 72.000,00.

Das in seinem Kern absichtliche, im Übrigen hinsichtlich einzelner Belege nur bedingt vorsätzliche deliktische Handeln des Täters war auf dauerhafte Abgabenvermeidung ausgelegt. Auch eine Schadensgutmachung ist nicht erfolgt (Kontoabfrage).

Wirtschafttreuhändern wie auch dem Beschuldigten kommt im Wirtschaftsleben der Republik Österreich nicht nur faktisch infolge ihres umfangreichen Umganges mit ihrer Mandantschaft eine besondere Beispieldynamik zu: Sie sind nach ihrem eigenen Anspruch zu verstehen als seriöse Ratgeber in Steuersachen; sie haben sich in der Interaktion zwischen den Abgabenbehörden und den Steuerpflichtigen zumal in Anbetracht der komplexen Steuermaterie eine Vertrauensposition erarbeitet. Dieser Respekt wird gefährdet, wenn derartige Personen, denen eine besondere Vertrautheit mit den abgabenrechtlichen Werten zugesprochen wird, diese im Falle ihrer eigenen abgabenrechtlichen Pflichten grob missachten. Es ist daher dann, wenn eine solche Person des öffentlichen Interesses selbst zum Gesetzesbrecher wird, mit einer ausreichenden Strenge vorzugehen, um bei Bekanntwerden der Entscheidung potenzielle andere Finanzstraftäter von der Begehung gleichartiger Finanzvergehen abzuhalten.

Im gegenständlichen Fall hat der Beschuldigte jahrelang in geradezu dreister Manier umfangreiche steuerlich nicht absetzbare Aufwendungen dennoch wider seinem Fachwissen in seinem eigenen steuerlichen Rechenwerk verwendet. Bei lebensnaher Betrachtung ist die Gefahr enorm, dass sich eine derartige Vorgangsweise nicht nur auf sein eigenes Abgabenverfahren begrenzen könnte. Welchen Wert wird wohl der Steuerberater in Hinkunft den von ihm in seiner eigenen Steuersache nicht beachteten steuerlichen Pflichten bei der Bearbeitung der Steuerangelegenheiten seiner Klienten beimessen?

Den spezial-, aber auch insbesondere den generalpräventiven Überlegungen kommt daher in der gegenständlichen Finanzstrafsache eine ganz besondere Bedeutung zu. Strafmildernd zu berücksichtigen ist die finanzstrafrechtliche Unbescholtenseitigkeit des Finanzstraftäters, ebenso wie seine Mitwirkung an der Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes in Form der nachträglichen Beibringung der Rechenwerke. Mildernd ist auch, dass der Beschuldigte zu seinem Fehlverhalten wohl durch seine finanziellen Schwierigkeiten verleitet worden ist.

In Abwägung dieser Aspekte wären solcherart, auch unter Bedachtnahme auf die derzeitige massive gesundheitliche Beeinträchtigung des Beschuldigten, seines Alters und seiner angespannte Einkommens- und Vermögenslage, wie von ihm dargelegt, wenngleich - siehe oben - teilweise relativiert durch die gegebene Aktenlage, - könnte das Bundesfinanzgericht frei entscheiden - die verhängten Strafen nicht zu verringern, sondern trotz reduziertem Strafrahmen gleich zu belassen gewesen.

Aufgrund des zu beachtenden Verböserungsverbotes ist aber dem Verwaltungsgericht eine derartige Entscheidung verwehrt.

Bereits eine verhältnismäßige Reduktion der Geldstrafe in Relation zur Verringerung des Strafrahmens ergäbe eine Verringerung auf € 16.000,00.

Das Erkenntnis enthält keine Feststellungen zu den gesundheitlichen Beeinträchtigungen des Beschuldigten und seinen wirtschaftlichen Verhältnissen, wiewohl A im Finanzstrafverfahren zuvor dazu Angaben gemacht hatte (Finanzstrafakt Bl. 47, 50 f), welche auch ihren Niederschlag in der Stellungnahme der Amtsbeauftragten gefunden haben (Finanzstrafakt Bl. 52 ff). Auszugehen ist daher davon (vgl. bereits z.B. UFS 3.9.2013, FSRV/0008-S/12), dass der Spruchsenat diesen im gegenständlichen Fall markanten Aspekten keine besondere Bedeutung zugewiesen hatte.

In gesamthafter Abwägung der oben angeführten Argumente, zumal auch unter ausdrücklicher Bedachtnahme auf das Alter des Finanzstraftäters, seiner angegriffenen Gesundheit und seiner angespannten finanziellen Lage ist daher trotz der massiven Bedenken in präventiver Hinsicht ausnahmsweise eine Geldstrafe von lediglich € 14.000,00 festzusetzen, das sind 9,72 % des verbleibenden Strafrahmens.

Die gleichen Argumente kommen auch bei der Neubemessung der Ersatzfreiheitsstrafe zum Tragen, wenngleich bei dieser der Umstand einer schlechten Einkommens- und Vermögenslage des Finanzstraftäters außer Ansatz zu lassen ist. Im Ergebnis war die Ersatzfreiheitsstrafe im Verhältnis der Verringerung der Geldstrafe ebenfalls zu reduzieren.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist, und waren daher unverändert zu belassen.

### **Zur Zulässigkeit der Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Entscheidend für das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes war vielmehr auf Basis einer gesicherten Rechtslage im Wesentlichen die vorzunehmende Beweiswürdigung und das zu übende Ermessen.

Graz, am 13. Oktober 2015