



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat 3

GZ. FSRV/0128-W/05

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat 3 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrätin Dr. Michaela Schmutzer sowie die Laienbeisitzer Mag. Dr. Jörg Krainhöfner und Herbert Frantsits als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., vertreten durch Verteidiger, wegen des Finanzvergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung der Beschuldigten vom 24. Oktober 2005 gegen das Erkenntnis der Einzelbeamtin des Finanzamtes XY als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 22. September 2005, StrafNr., nach der am 21. März 2006 in Anwesenheit der Beschuldigten und ihres Verteidigers, der Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin M. durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung wird teilweise Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis in seinem Schuldspruch insoweit abgeändert als der Verkürzungsbetrag an Einkommensteuer 2000 auf € 1.502,66 zu lauten hat.

Der Schuldspruch betreffend Einkommensteuer 1999 bleibt unverändert aufrecht.

Weiters wird das erstinstanzliche Erkenntnis in seinem Strafausspruch und im Kostenausspruch aufgehoben und im Umfang der Aufhebung in der Sache selbst erkannt:

Gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG wird über die Bw. eine Geldstrafe von € 750,00 und gemäß § 20 FinStrG eine für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 3 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG werden die von Bw. zu ersetzenden Kosten des Finanzstrafverfahrens mit € 75,00 bestimmt.

II. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis der Einzelbeamtin des Finanzamtes XY als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 22. September 2005, StrafNr., wurde die Berufungswerberin (Bw.) der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, weil sie als Abgabepflichtige fahrlässig, durch die Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen zur Einkommensteuer für 1999 und 2000, somit unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bescheidmäßig festzusetzende Abgaben, und zwar Einkommensteuer 1999 in Höhe von € 3.810,67 und Einkommensteuer 2000 in Höhe von € 5.017,55 verkürzt habe.

Gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG, unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 23 Abs. 3 FinStrG, wurde über die Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 1.300,00 und gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG eine für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 6 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 FinStrG wurden die von der Bw. zu ersetzenden Kosten des Strafverfahrens in Höhe von € 130,00 bestimmt.

Hingegen wurde das gegen die Bw. mit Verfügung vom 20. Juni 2003 wegen des Verdachtes der fahrlässigen Abgabenverkürzung betreffend Umsatzsteuer 1999 und 2000 sowie betreffend der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG hinsichtlich Umsatzsteuer 1-12/2001 und 1-12/2002 eingeleitete Finanzstrafverfahren gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Zur Begründung wurde seitens der Finanzstrafbehörde erster Instanz dazu ausgeführt, dass durch das abgeführte Finanzstrafverfahren im Zusammenhalt mit der Verantwortung der Bw. das im Spruch genannte Finanzvergehen in objektiver und subjektiver Hinsicht als erwiesen festgestellt worden sei.

Bei der Strafbemessung sah die Finanzstrafbehörde erster Instanz als mildernd die bisherige Unbescholtenheit und die vollständige Schadensgutmachung, als erschwerend hingegen keinen Umstand an.

Gegen dieses Erkenntnis der Einzelbeamtin der Finanzstrafbehörde erster Instanz richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung der Bw. vom 24. Oktober 2005, mit welcher die ersatzlose Aufhebung des erstinstanzlichen Straferkenntnisses sowie die Entscheidung durch den Berufungssenat im Rahmen einer mündlichen Verhandlung beantragt wird.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass sich das erstinstanzliche Straferkenntnis auf die Ergebnisse einer im Jänner 2003 vom selben Finanzamt durchgeführten Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 gründe; ergänzend sei festgestellt, dass im Zeitraum der Durchführung der gegenständlichen Betriebsprüfung die nunmehrige Leiterin der Strafsachenstelle, von welcher das angefochtene Erkenntnis stamme, damals Leiterin der Prüfungsabteilung gewesen sei.

Aufgrund nachstehend angeführter Sachverhalte werde die Rücknahme des gegenständlichen Straferkenntnisses wegen teilweiser Rechtswidrigkeit und auch wegen Befangenheit der agierenden Entscheidungsträger beantragt.

Zur Befangenheit der Entscheidungsträgerin im erstinstanzlichen Finanzstrafverfahren werde ausgeführt, dass diese in ihrer Funktion als Leiterin der Prüfungsabteilung persönlich in die Abwicklung und den Abschluss der Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 involviert gewesen sei. Das persönliche Missverhältnis zwischen der Bw. und der nunmehrigen Leiterin der Finanzstrafbehörde erster Instanz sei sogar so weit gegangen, dass die pflichtgemäße Abschlussbesprechung hinsichtlich der durchgeführten Betriebsprüfung seitens der Behörde vorzeitig mit dem lapidaren Vermerk "Unterschrift verweigert" beendet worden sei, ohne die Bw. zur Gänze gehört und ihre Argumente und Einwände gegen die Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht berücksichtigt zu haben. Insofern sei ihr das Recht auf Parteigehör gemäß § 115 BAO verweigert worden.

Dieses Faktum könne auch anhand der Tatsache nachvollzogen werden, dass die Bw. – nach Einreichung der Berufung vom 12. Dezember 2003 durch die steuerliche Vertretung gegen die aus Anlass der Betriebsprüfung ergehenden Bescheide sehr wohl, nämlich vollständig im Ausmaß der eingebrachten Berufung, Recht bekommen habe - was durch die Korrekturbuchungen des Finanzamtes zur durchgeführten Betriebsprüfung per 19. März 2004 auf dem Finanzamtskonto der Bw. ersichtlich sei.

Die Leiterin der Finanzstrafbehörde erster Instanz sei gemäß § 72 Abs. 1 lit. d FinStrG somit eindeutig befangen gewesen und werde von der Bw. als Entscheidungsträgerin im gegenständlichen Finanzstrafverfahren, welches ausschließlich deren persönliche Handschrift trage, aus den genannten Gründen abgelehnt.

Das gegenständliche Erkenntnis sei von einem entgegen § 72 Abs. 1 lit. d FinStrG befangenen Organ gefällt worden und sei somit rechtswidrig!

Die auf Basis der vorläufig abgeschlossenen Betriebsprüfung (mit dem von der Bw. nicht unterfertigten Betriebsprüfungsbericht vom 18. Februar 2004) durchgeführten Änderungen der Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 hätten die Bw. ursprünglich zu einer Nachzahlung von Einkommensteuer 1999 in Höhe von € 7.762,63 sowie an Einkommensteuer 2000 in Höhe von € 5.937,85, somit in Summe € 13.200,58, aufgefordert.

In Kenntnis der noch unberichtigten Prüfungszahlen 1999 bis 2001 sei von der Finanzstrafbehörde erster Instanz mit Datum 20. Juni 2003 umgehend ein Finanzstrafverfahren eingeleitet worden, welches die aus der Betriebsprüfung 1999 bis 2001 resultierenden Einkommensteuernachzahlungen 1999 bis 2000 mit einer Summe von € 13.200,58 sowie zusätzlich die Umsatzsteuernachzahlungen 1999 bis 2000 der Bw. unter dem Titel "fahrlässige Abgabenverkürzung" gemäß § 34 FinStrG vorgehalten habe.

Des Weiteren sei der Bw. die Begehung einer vorsätzlichen Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 FinStrG im Bezug auf behauptete fehlende Umsatzsteuervorauszahlungen 2001 bis 2002 vorgeworfen worden.

Abgesehen davon, dass die Behörde nicht einmal im Stande gewesen sei, die sich aus der Betriebsprüfung vorderhand ergebenden Beträge zahlenmäßig richtig zu benennen – eine Ausfertigungsberichtigung zur eröffneten Finanzstrafsache sei mit Datum 16. Dezember 2003 nachgereicht worden – hätten in der Folge fast alle Anschuldigungen wieder zurückgenommen werden müssen und zwar aus folgenden Gründen:

Zum Ersten sei der eingebrachten Berufung zu den erlassenen Betriebsprüfungsbescheiden in allen Punkten ausnahmslos Recht gegeben worden, sodass sämtliche aus der Betriebsprüfung 1999 bis 2001 sich ergebenden Bescheide wiederum zu Gunsten der Bw. korrigiert hätten werden müssen und zwar dergestalt, dass ca. 30% der Nachforderungen an Einkommen- und Umsatzsteuer sich als haltlos erwiesen hätten. Die Einkommensteuernachzahlung 1999 sei um € 3.451,96, die Einkommensteuernachzahlung 2000 um € 920,41 entlastet worden, sodass für beide Jahre plötzlich nur mehr € 8.828,21 an Einkommensteuernachzahlung verblieben seien.

Zum Zweiten seien auf Basis der nach der Betriebsprüfung von der Bw. durchgeführten Umsatzsteuerkorrekturen für die Jahre 1999 bis 2001 sämtliche Anschuldigungen hinsichtlich einer möglichen fahrlässigen Abgabenverkürzung bzw. einer vorsätzlichen Finanzordnungswidrigkeit betreffend Umsatzsteuer fallen gelassen worden, da die Rückforderungsansprüche an nicht geschuldeten Umsatzsteuern für die betreffenden Zeiträume bedeutend höher gewesen seien, als sich umsatzsteuerlich Nachzahlungen aus der Betriebsprüfung ergeben hätten.

Umso weniger eine Finanzstrafe auslösend könnten von Seiten der Behörde behauptete Umsatzsteuernachforderungen sein, die sich – bei genauer Untersuchung – umgekehrter Weise als Guthaben derselben Abgabe für denselben Zeitraum darstellen würden und sich noch dazu der Rückforderungsanspruch der Bw. deswegen begründe, weil die Finanzverwaltung diesbezüglich der Bw. in der Zeit, in der sie noch nicht durch einen Wirtschaftstreuhänder vertreten gewesen sei, offensichtliche Fehlauskünfte in Umsatzsteuerfragen erteilt habe.

Diese Tatsachen hinsichtlich der Schuldfreiheit betreffend Umsatzsteuer sei auch in der Niederschrift vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 21. September 2005 festgehalten worden, in der die Behörde nunmehr in Ausführung des Parteiengehörs sämtliche Anschuldigungen betreffend der fahrlässigen Abgabenverkürzung bzw. einer behaupteten Finanzordnungswidrigkeit eingestellt habe.

Die verbleibenden Einkommensteuernachzahlungen 1999 und 2000 mit in Summe € 8.828,22 wären jedoch gemäß dem nunmehr angefochtenen Straferkenntnis dem Tatbestand einer fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 FinStrG zu subsumieren.

Dass auch diese geringfügigen Nachzahlungen an Einkommensteuer für die betreffenden Jahre 1999 und 2001 (gemeint wohl 2000) nicht mit einer Finanzstrafe zu belegen seien, werde folgend dargelegt; vor allem müsse der Tatsache Rechnung getragen werden, dass die Bw. in Würdigung ihrer erwirkten Umsatzsteuerkorrekturen für die betreffenden geprüften Zeiträume in rückwirkender Betrachtung eigentlich laufend Guthaben beim Finanzamt gehabt habe und daher ihre Ansprüche die geprüften Zeiträume betreffend gegenüber dem Finanzamt laufend höher gewesen seien als die geringfügigen Nachbelastungen an Einkommensteuer aus der gegenständlichen Betriebsprüfung.

Die Bw. habe ihre Einnahmen-/Ausgaben-Rechnungen 1999 bis 2001 nach dem Bruttoprinzip erstellt, das heißt, sie habe ihre Zuflüsse ertragsteuerlich inklusive Umsatzsteuer vereinnahmt und habe korrespondierend ihre Ausgaben inklusive der Vorsteuerbeträge angesetzt, wobei Umsatzsteuerzahllasten ebenfalls als Ausgaben und umgekehrter Weise

Umsatzsteuergutschriften vom Finanzamt als Einnahmen anzuführen seien. Insofern werde bei dem so genannten Bruttosystem im Gegensatz zum Nettosystem der ertragsteuerlich zu ermittelnde Gewinn auch von den in der Periode getätigten Umsatzsteuerzahlungen beeinflusst.

In dieser Art der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung führe somit eine abschließende Umsatzsteuerzahlung auf Basis einer gelegten Umsatzsteuerjahreserklärung zu einer Betriebsausgabe.

Daraus folge auch korrekterweise, dass die im Betriebsprüfungsbericht vom 18. Februar 2003 in Textziffer 21 zur Gewinnermittlung vereinfacht durchgeführte Streichung der Umsatzsteuernachzahlung 1998, die jedoch wirklich im Jahr 2000 in Höhe von € 9.614,91 (S 132.304,00 – vergleiche Betriebsprüfungsbericht) beglichen worden sei (Buchung U-Bescheid 1998 per 16. Juni 2000), ungerechtfertigt durchgeführt worden sei, da in 2000 die Betriebsausgabe verursacht worden sei. Die richtige Vorgangsweise hätte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1998 bedeutet und hätte nicht erfolgreich durchgeführt werden können, da die Bw. die entsprechende Umsatzsteuerzahllast bereits 1998 offen als Betriebsausgaben abgesetzt habe und es sich daher nicht um eine neue, der Behörde nicht bekannte Tatsache gehandelt hätte.

Unter Belassung des Ansatzes der Umsatzsteuerzahllast 1998 als Betriebsausgabe in der geprüften Einnahme-/Ausgaben-Rechnung 2000 würde richtigerweise die Nachzahlung an Einkommensteuer für 2000 € 2.300,84 betragen, was einem Minderergebnis der Betriebsprüfung von € 3.571,92 entsprechen würde.

Die gesamte Bemessungsgrundlage an Einkommensteuer für 1999 und 2000 entsprechend der ausgesprochenen Finanzstrafe gemäß Erkenntnis vom 21. September 2005 würde somit korrekterweise € 5.752,80 betragen und würde sich im Verhältnis zu den Einkommensteuern auf Basis der selbst gelegten Erklärungen 1999 bis 2001 in Summe von € 32.755,00 verhältnismäßig gering darstellen.

Die Bw. erbringe als PR-Beraterin nachgewiesenermaßen Leistungen aus dem Titel "Werbung und Öffentlichkeitsarbeit". Da die Bw. aus Deutschland komme und sie nach wie vor gut gepflegte Kontakte in ihrer vormaligen Heimat habe, habe sie es geschafft, vielfach Aufträge von deutschen Unternehmungen zur werbetechnischen Aufarbeitung des österreichischen Marktes zu lukrieren. Die Bw. habe auch im Zeitraum der durchgeführten Betriebsprüfung, also in den Jahren 1999 bis 2001, vielfach Werbeleistungen auf dem österreichischen Markt für in Deutschland ansässige Unternehmen erbracht, die im Begriffe gestanden seien, sich

nach erfolgter Marktsondierung durch die Bw., einen weiteren europäischen Standort in Österreich zu schaffen.

Schlussendlich sollten jedoch vielfach Studien zeigen, dass sich ein zusätzlicher österreichischer Standort für mehrere der von der Bw. beratenen deutschen Unternehmungen zur Bearbeitung des österreichischen Marktes betriebswirtschaftlich nicht rechnen würden und es seien daher in der Folge keine österreichischen Tochterunternehmungen bzw. Zweigniederlassungen errichtet worden.

Da der Leistungsort bei diesen geschilderten von der Bw. erbrachten Werbeleistungen gemäß § 3a Abs. 10 Z. 2 UStG in Verbindung mit § 3a Abs. 9 lit. a UStG am jeweiligen Sitz der Leistungsempfänger und somit in Deutschland liege, seien die diesbezüglich durchgeführten Leistungen der Bw. aus den erwähnten Gründen in Österreich nicht umsatzsteuerbar (so genannte Katalogleistungen).

Da die Bw. für den gegenständlichen Zeitraum nicht durch einen steuerlichen Vertreter beraten gewesen sei, habe sie (von Zeugen belegbar) direkt die österreichische Finanzverwaltung um Klärung der gegenständlichen Causa ersucht.

Die diesbezüglichen Auskünfte der Finanzverwaltung seien jedoch gegenteilig gewesen, teilweise widersprechend und somit in Summe unbefriedigend! Die Bw. habe im Betriebsprüfungszeitraum die Finanzverwaltung wiederholt bemüht, ihr eine abschließende Auskunft hinsichtlich ihrer Umsatzsteuerpflicht zu den diesbezüglich erbrachten Leistungen zu erteilen und habe im Gegensatz zur bereits zitierten Niederschrift vom 21. September 2005 nicht nur das Finanzamt Graz/Stadt, sondern sehr wohl parallel auch das Finanzministerium und vor allem hauptsächlich das Finanzamt XY um eine finale Auskunftserteilung gebeten. Im Zweifelsfall stünden der Bw. verbürgt auch Beamte des Finanzamtes als persönliche Zeugen im Verfahren zur Verfügung, welche die entsprechende und wiederholte Klärungsabsicht der Bw. bezeugen könnten.

Der Grundtenor der erteilten Auskünfte als Verlegenheitsantworten sei wiederholt dergestalt gewesen, dass die Bw. aus "Sicherheitsgründen" 20% österreichische Umsatzsteuer auf sämtliche ihrer Leistungen verrechnen solle, dann würde sie keinerlei Folgeprobleme mit der Finanzverwaltung bekommen.

Da die BP bereit gewesen sei, dieser Frage auch nachhaltig nachzugehen, hätten sich somit höhere Jahreserklärungszahllasten, wie z.B. für 1998, ergeben, da trotz mehrfacher Urgenzen zur Klärung der offenen Umsatzsteuerfrage es auch für die Finanzverwaltung nicht eindeutig klärbar gewesen sei, ob die erhaltenen Beträge mit oder ohne österreichische Umsatzsteuer

abzurechnen gewesen seien und daher schlussendlich die Bw. im Zuge der Erstellung der Jahreserklärungen im Zweifelsfalle ihre Leistungen mit österreichischer Umsatzsteuer abgerechnet habe, obwohl das nicht gesetzeskonform gewesen sei und sie eigentlich diese Umsatzsteuerbeträge nicht geschuldet hätte.

Im Zusammenhang mit der angesprochenen "Bruttoverrechnung" hätten sich für die Bw. im Zuge der Gewinnermittlung laufend offene Fragen ergeben, ob die in Diskussion stehenden Umsatzsteuern richtig ermittelt worden seien und ob die entsprechenden Zahllasten nun auch Eingang in die Aufstellung ihrer Ausgaben im Rahmen der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung finden dürften; aus dieser Unsicherheit heraus sei auch aus nicht geklärter Zuordnung die Doppelverrechnung der Jahreserklärungs-USt-Zahllast 1998 sowohl in 1998 als auch in 2000 als Ausgabe entstanden und begründe diese lange anhaltende und hier dargestellte Diskussion ihre Auswirkung auf den steuerlich zu ermittelnden Gewinn als Bruttoverrechnerin.

Die Betriebsprüfung 1999 bis 2001 bei der Bw. sei eindeutig unter einem fiskalischen Gesichtspunkt gestanden. Das Hauptaugenmerk sei von den verantwortlichen Beamten keineswegs auf eine den gesetzlichen Normen entsprechende korrekte Ermittlung von Umsatz- und Einkommensteuer gestanden, sondern lediglich auf eine möglichst hohe Steuernachzahlung.

Das könne man allein daraus ersehen, dass die Abgabenbehörde erster Instanz aus den Fragestellungen der Bw. wissen hätte müssen, dass diese oft falsch und ohne Grund österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt habe, obwohl sie diese eigentlich allein aufgrund des Leistungscharakters ihrer in Rechnung gestellten Leistungen nicht geschuldet hätte.

Gemäß § 115 Abs. 3 BAO wäre die Finanzverwaltung verpflichtet gewesen, die sich aus der permanenten Umsatzsteuerfragestellung durch die Bw. heraus amtsbekannten Umstände auch zugunsten der Bw. zu prüfen, d.h. sie selbst auf die Fehlfakturierungen hinzuweisen und sie auf eine mögliche Rechnungsberichtigung gemäß UStG aufmerksam zu machen.

Weiters hätten im Zuge der Prüfungshandlungen gemäß § 57 Abs. 2 FinStrG die der Entlastung dienenden Umstände genauso verfolgt werden müssen, wie die belastenden (möglichen USt-Korrekturen und Berichtigungen zugunsten der Pflichtigen) und hätten die amtshandelnden Personen der Bw. gemäß § 57 Abs. 3 FinStrG nicht nur Strafbescheide erstellen sollen, sondern im Gegenteil auch Hinweise zur Verbesserung ihrer Situation geben müssen.

Die Finanzverwaltung gehe bei ihrem Straferkenntnis undifferenziert von einer zu bestrafenden Nachzahlungssumme von Einkommensteuer 1999 bis 2000 in Summe von € 8.828,21 aus und nenne diese Summe als strafwürdige Bemessungsgrundlage.

Zum Ersten müsse, wie bereits ausgeführt, diese Summe richtigerweise auf € 5.782,80 verbessert werden.

Zum Zweiten gehe es im Finanzstrafverfahren nicht losgelöst um buchungstechnische Rückstandsaufgliederungen, sondern um Ansprüche im betreffenden Zeitraum! In diesem Zusammenhang müsse auf die bereits vor diesem Zeitraum ausgehenden und realisierten Umsatzsteuerkorrekturen hingewiesen werden, die für die Jahre 1999 bis 2000 auf Basis durchgeführter Rechnungskorrekturen eine Refundierung an fälschlich abgelieferter Umsatzsteuer zugunsten der Bw. in Höhe von € 39.498,62 erwirkt hätten.

An dieser Stelle ergebe sich die Frage, welche der beiden Parteien in dieser Konstellation einen strafwürdigen Tatbestand in der Hintanhaltung von Steuerbeträgen gesetzt habe. Faktum sei, dass unter Zusammenrechnung der Ansprüche des Zeitraumes 1999 bis 2000 per Saldo die Finanzverwaltung der Steuerpflichtigen einen erheblichen Betrag, nämlich € 30.670,41 geschuldet habe.

Auch gebe es in der Verhältnismäßigkeit der Beträge, die sich die beiden Parteien für den gegenständlichen Zeitraum bei korrekter Betrachtung der Tatsachen vice versa geschuldet hätten, kein Anlass des Ausspruches einer Finanzstrafe zu Lasten der Bw., die – bei Korrektur der falschen Umsatzsteuern – im Gegenzug eine erhebliche Forderung an das Finanzamt gehabt hätte.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 34 Abs. 1 FinStrG macht sich einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 8 Abs. 2 FinStrG handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außer acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet ist 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 einen gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

Vorweg ist zum Vorbringen, die Leiterin der Finanzstrafbehörde erster Instanz sei gemäß § 72 Abs. 1 lit. d FinStrG befangen und werde abgelehnt, da diese auch als Leiterin der Betriebsprüfung für diesen Fall zuständig und in den Abschluss der Betriebsprüfung involviert gewesen sei und mit der die Bw. in einem persönlichen Missverhältnis gestanden sei, welches

sogar so weit gegangen sei, dass die Betriebsprüfung mit dem Vermerk "Unterschrift verweigert" abgebrochen worden sei ohne der Bw. Parteiengehör zu geben und daher das Straferkenntnis rechtswidriger Weise durch ein befangenes Organ erlassen worden wäre, auszuführen:

Gemäß der Bestimmung des § 73 FinStrG hätte die Bw. im erstinstanzlichen Verfahren die rechtliche Möglichkeit gehabt, die Leiterin der Finanzstrafbehörde erster Instanz aus Umständen der im § 72 FinStrG bezeichneten Art abzulehnen, worüber gemäß § 74 Abs. 1 FinStrG durch den Vorstand der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu entscheiden gewesen wäre. Eine derartige Ablehnung hat im erstinstanzlichen Finanzstrafverfahren nicht stattgefunden. Dem erstinstanzlichen Erkenntnis lastet daher insoweit keine Rechtswidrigkeit an. Wenn zudem die Leiterin der Finanzstrafbehörde erster Instanz im Rahmen des Berufungsverfahrens gemäß § 72 Abs. 1 lit. d FinStrG als befangen angesehen und deswegen abgelehnt wird, so ist dazu auszuführen, dass dieser Befangenheitsgrund nur für Mitglieder des Berufungssenates der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz anzuwenden ist, welche im Rahmen des erstinstanzlichen Untersuchungsverfahrens oder in dem damit im Zusammenhang stehenden Abgabenverfahren tätig waren und an der Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses mitgewirkt haben. Diese Bestimmung bildet keinen Befangenheitsgrund für Amtsbeauftragte, die in erster Instanz tätig gewesen sind und die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor dem Berufungssenat vertreten.

Dazu ist weiters auszuführen, dass die Finanzstrafbehörde erster Instanz vor dem unabhängigen Finanzsenat ohnehin nicht durch die in der Berufung genannte Leiterin der Finanzstrafbehörde erster Instanz vertreten und die gegenständliche Finanzstrafsache in zweiter Instanz nunmehr jedenfalls durch unbefangene Mitglieder des Berufungssenates beurteilt wurde.

Dem Erkenntnis der Finanzstrafbehörde erster Instanz im Bezug auf die Einkommensteuerverkürzungen der Jahre 1999 und 2000 liegen die Feststellungen unter den Textziffern 21-24 und 26 einer mit Bericht vom 18. Februar 2003 abgeschlossenen Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 zugrunde.

Konkret wurden unter Textziffer 21 des Betriebsprüfungsberichtes Umsatzsteuerzahlungen der Jahre 1999 und 2000, und zwar 1999 in Höhe von S 30.000,00 und 2000 in Höhe von S 132.304,00 nicht als Betriebsausgabe anerkannt und dazu begründend ausgeführt, dass bei einer Bruttogewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG Umsatzsteuerzahlungen nur insoweit abzugsfähig seien, als sie im betreffenden Kalenderjahr tatsächlich entrichtet wurden. Im gegenständlichen Fall sei bereits im Kalenderjahr 1998 die Umsatzsteuernachforderung für

denselben Zeitraum als Betriebsausgabe in Abzug gebracht worden. Diese Nachzahlung sei im Jahr der tatsächlichen Bezahlung (2000) neuerlich aufwandsmäßig verbucht worden. Um die damit verbundene Doppelerfassung als Aufwand zu vermeiden, werde die im Kalenderjahr 2000 erfasste Betriebsausgabe aus Vereinfachungsgründen seitens der Betriebsprüfung nicht anerkannt. Die restliche Umsatzsteuer werde in den Prüfungsjahren nur insoweit als Aufwand anerkannt, als sie tatsächlich im betreffenden Jahr entrichtet worden sei.

Zu dieser Textziffer 21 des Betriebsprüfungsberichtes wendet die Bw. in der gegenständlichen Berufung zutreffend ein, dass die Umsatzsteuernachzahlung laut Umsatzsteuerbescheid 1998 tatsächlich im Jahr 2000 in Höhe von S 132.304,00 (entspricht € 9.614,91) bezahlt und daher zu Unrecht der Betriebsausgabenabzug für das Jahr 2000 von der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden sei. Dies aus Vereinfachungsgründen, um eine Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 1998, in welchem der unrechtmäßige Betriebsausgabenabzug tatsächlich erfolgt sei, zu vermeiden.

Mit diesem Berufungseinwand ist die Bw. nach Ansicht des Berufungssenates, wie auch aus dem Betriebsprüfungsbericht einwandfrei erkennbar, im Recht. Mangels Bindungswirkung an das Abgabungsverfahren geht daher der Berufungssenat insoweit nicht von einer Einkommensteuerverkürzung des Jahres 2000 aus und es war daher aus diesem Grunde der Verkürzungsbetrag um die aus dieser Feststellung resultierende Einkommensteuer 2000 in Höhe von € 3.514,89 zu vermindern, sodass sich objektiv eine tatsächliche Einkommensteuerverkürzung 2000 in Höhe von € 1.502,66 ergibt.

Keinen Einwand enthält die gegenständliche Berufung hinsichtlich des in der Einnahmen/Ausgabenrechnung 1999 unter der Betriebsausgabe "bezahlte Umsatzsteuer" abgesetzten Betrages von S 30.000,00, welcher, nach der insoweit unwidersprochenen Feststellung der Betriebsprüfung, tatsächlich nicht bezahlt wurde.

Unter Textziffer 22 des dem erstinstanzlichen Erkenntnis zugrunde liegenden Betriebsprüfungsberichtes wurden die Absetzung für Abnutzung, geringwertige Wirtschaftsgüter und Renovierungskosten für Einrichtungsgegenstände von Vorzimmer, Küche und WC, welche fallweise von Kunden benutzt wurden – von der Betriebsprüfung mit der Begründung nicht als Betriebsausgabe anerkannt, dass die fallweise Benutzung durch Kunden diese Räumlichkeiten nicht zu betrieblich genutzten Räumen mache und eine Abzugsfähigkeit nur bei einer nahezu ausschließlichen betrieblichen Nutzung derartiger im Wohnungsverband gelegener Zimmer und der darin befindlichen Wirtschaftsgüter möglich sei. Wie in der Berufung angesprochen, wurde insoweit im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung im

Abgabenverfahren den vorgebrachten Einwendungen hinsichtlich einer (teilweisen) betrieblichen Veranlassung dieser von der Betriebsprüfung ursprünglich nicht anerkannten Aufwendungen Rechnung getragen. Der im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat vorgebrachte weitere Einwand, dass die gegenständliche Wohnung im Prüfungszeitraum von der Bw. gar nicht privat bewohnt worden sei und wenn man eine 100%ige AfA zugrunde lege, eine Einkommensteuernachforderung gar nicht entstanden wäre, kann der gegenständlichen Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Dies deswegen, da eine Nichtnutzung der Wohnräumlichkeiten für private Zwecke diese noch nicht zu betrieblich benutzten Räumlichkeiten macht und von der Bw. im Abgabenberufungsverfahren eine gänzliche betriebliche Nutzung der gegenständlichen Wohnung niemals ins Treffen geführt wurde. Im Gegenteil wurde im Vorlageantrag vom 29. Jänner 2004 von der Bw. selbst eine Trennung zwischen dem betrieblichen und dem privaten Teil der Wohnung vorgenommen. Wenn weiters in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat eingewendet wurde, dass nach Meinung des steuerlichen Vertreters von den betrieblich genutzten Investitionen tatsächlich eine höhere als die von der Betriebsprüfung berücksichtigten 45%ige AfA zugestanden wäre, so kann dieser unbestimmte und ziffernmäßig nicht konkretisierte Einwand das im Rahmen des Abgabenberufungsverfahrens im Zusammenwirken mit der Bw. ermittelte steuerliche Ergebnis nicht in Frage stellen. Zwar besteht im Finanzstrafverfahren keine Bindungswirkung an die Feststellungen des vorangegangenen Abgabenverfahrens, jedoch ist im gegenständlichen Fall eine qualifizierte Vorprüfung zur richtigen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen unter Mitwirkung der Bw. und ihres steuerlichen Vertreters erfolgt, sodass das Ergebnis des Abgabenverfahrens, welches der erstinstanzlichen Bestrafung zugrunde gelegt wurde, insoweit bedenkenlos für das Finanzstrafverfahren übernommen werden kann. Dies umso mehr als in der gegenständlichen umfangreichen Berufungsschrift ein derartiger Einwand nicht vorgebracht und der Verkürzungsbetrag an Einkommensteuer 1999 und 2000 vom Verteidiger der Bw. selbst mit € 5.752,80 berechnet wurde, wobei nach Neuberechnung durch den Senat zugunsten der Bw. in der gegenständlichen Berufungsentscheidung sogar nur von einer Gesamtverkürzung von € 5.313,33 auszugehen war.

Des Weiteren wurden unter Textziffer 23 des Betriebsprüfungsberichtes ziffernmäßig genau genannte Aufwendungen für Kranken-, Unfall- und Lebensversicherungen als nichtabzugsfähige Aufwendungen gemäß § 20 EStG vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen und diese, sofern dies nicht ohnehin schon erfolgt war, bei den Sonderausgaben berücksichtigt. Laut Einnahmen/Ausgabenrechnungen für die Jahre 1999 und 2000 wurden diese Personenversicherungen von der Bw. unter dem Titel

"Sachversicherungen" in den von ihr erstellten Einkommensteuererklärungen geltend gemacht und dadurch die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt. Im Jahr 1999 wurden Versicherungszahlungen zudem noch doppelt sowohl als Betriebsausgaben als auch als Sonderausgaben geltend gemacht.

Unter Textziffer 24 des Betriebsprüfungsberichtes wurden als Privataufwand (§ 20 EStG) anzusehende Bekleidungskosten der Einkommensteuerbemessungsgrundlage der Tatzeiträume hinzugerechnet.

Schließlich erfolgte unter Textziffer 26 des Betriebsprüfungsberichtes eine Gewinnzurechnungen wegen eines Rechenfehlers in der von der Bw. vorgelegten Einnahmen/Ausgabenrechnung für das Jahr 2000.

Zu diesen der erstinstanzlichen Bestrafung zugrunde gelegten Feststellungen der Betriebsprüfung unter den Textziffern 21-24 und 26 des Betriebsprüfungsberichtes hat die Bw. im Rahmen der gegenständlichen Berufung keine Einwendungen zur subjektiven Tatseite vorgebracht. Im Gegenteil hat die Bw. durch ihren Verteidiger vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz im Rahmen einer Beschuldigtenvernehmung vom 21. September 2005 eine fahrlässige Handlungsweise insoweit sogar einbekannt und lediglich auf die Geringfügigkeit der Abgabennachforderung an Einkommensteuer 1999 und 2000 im Verhältnis zu den erklärten und entrichteten Einkommensteuern hingewiesen. Dabei wurde von ihrem Verteidiger betont, dass die Bw. nach ihrem Grundverständnis Anschaffungen getätigt habe, die zwar nach dem Gesetz nicht abzugsfähig gewesen seien, von denen aber die Bw. vermeint habe, dass sie diese Anschaffungen rein betrieblich getätigt habe zumal sie privat diese Aufwendungen nicht getätigt hätte. Dabei habe die in den Tatzeiträumen steuerlich unvertretene Bw. im guten Glauben gehandelt. Dass diese Ansicht nicht mit dem Gesetz im Einklang stehe, sei dem Verteidiger bewusst.

Auch wurde seitens der Bw. in der gegenständlichen Berufung nachhaltig darauf aufmerksam gemacht, dass sie aus Vorsichtsgründen zu Unrecht, betragsmäßig die nachgeforderte Einkommensteuer bei weitem übersteigende Zahlungen an Umsatzsteuer für in Österreich nicht steuerbare Katalogleistungen im Sinne des § 3a Abs. 10 UStG geleistet habe und sich insgesamt im Ergebnis ein Saldo zu ihren Gunsten ergebe.

Dieses Vorbringen kann jedoch die Bw. vom Vorwurf einer fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG an Einkommensteuer 1999 und 2000 nicht befreien. Schon aus dem Begriff Betriebsausgabe ergibt sich allgemein, dass darunter nur betrieblich veranlasste Aufwendungen fallen können. Bei den von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen handelte es sich um Wirtschaftsgüter, die typischerweise in der privaten Lebensführung

verwendet werden und es wäre für sie bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt erkennbar gewesen, dass die oben bezeichneten Aufwendungen ertragsteuerlich nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig sind. Jedenfalls hätten der Bw. bei Einhaltung der gebotenen und ihr auch zumutbaren Sorgfalt ernsthafte Zweifel an der Abzugsfähigkeit der genannten Aufwendungen aufkommen, welche für sie Anlass hätten sein müssen, entsprechende Erkundigungen hinsichtlich der Abzugsmöglichkeiten der von der Betriebsprüfung ausgeschiedenen nichtabzugsfähigen Aufwendungen im Sinne des § 20 EStG einzuholen. Kein Zweifel besteht für den Berufungssenat, dass die Bw., welche in den Tatzeiträumen eine selbständige Beratungstätigkeit ausgeübt hat (und diese auch nach wie vor ausübt), nach ihren intellektuellen Fähigkeiten befähigt gewesen wäre, die gebotene Sorgfalt beim Betriebsausgabenabzug einzuhalten. In dem sie in der Einnahmen/Ausgabenrechnung 1999 unter der Betriebsausgabe "bezahlte Umsatzsteuer" eine tatsächlich nicht entrichtete Umsatzsteuer, für die Jahre 1999 und 2000 unter der Betriebsausgabe "Sachversicherungen" private Personenversicherungen (Unfall- und Krankenversicherung) und im Jahr 1999 nicht als Betriebsausgabe abzugsfähige Personenversicherungen sowohl als Betriebs- als auch als Sonderausgabe abgesetzt hat, hat sie zumindest fahrlässig eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt. Auch findet sich in den, den Einkommensteuererklärungen 1999 und 2000 beigelegten Einnahmen/Ausgabenrechnungen kein Hinweis (keine Offenlegung) auf die für die Jahre 1999 und 2000 als Betriebsausgabe gewinnmindernd geltend gemachten Bekleidungskosten (Ballkleider, Webpelze, Abendröcke), welche unter Textziffer 24 des zugrunde liegenden Betriebsprüfungsberichtes nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden.

Aus den dargestellten Feststellungen lässt sich nach Ansicht des Berufungssenates insgesamt schließen, dass die Bw. bei der Trennung der betrieblichen von den privaten Aufwendungen nicht die nach dem Gesetz gebotene und ihr zumutbare Sorgfalt aufgewendet hat und so durch die betriebliche Geltendmachung von gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen Aufwendungen eine Einkommensteuerverkürzung 1999 und 2000 in der durch den Berufungssenat nunmehr festgestellten Höhe bewirkt hat.

Auch der der Bw. zu ihren Gunsten unterlaufene Rechenfehler (Textziffer 26 des Betriebsprüfungsberichtes) im Rahmen der Einnahmen/Ausgabenrechnung 2000 fügt sich in das Gesamtbild einer nicht mit der gebotenen Sorgfalt durchgeführten Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen durch die Bw. ein und wäre bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt in Form einer rechnerischen Kontrolle dieser Gewinnermittlung vermeidbar gewesen.

Insgesamt besteht daher kein Zweifel am Vorliegen der subjektiven Tatseite der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG, welche im Ausmaß des nunmehrigen Schuldspruches ohnehin nicht dezidiert bestritten wurde.

Wenn seitens der Bw. eine mangelnde Strafwürdigkeit der verfahrensgegenständlichen Einkommensteuerverkürzungen darin gesehen wird, weil diese durch eine materiell den Prüfungszeitraum betreffende Umsatzsteuergutschrift (aus zu Unrecht der Umsatzsteuer unterzogenen, aus Sicht der österreichischen Umsatzsteuer aber nicht steuerbaren Katalogleistungen gemäß § 3a Abs. 10 UStG) saldomäßig bei weitem übertroffen werde, so ist diesem Einwand wie folgt zu entgegnen: Einerseits wurde die von der Bw. auch vereinnahmte Umsatzsteuer für die bezeichneten nicht steuerbaren Katalogleistungen bis zur Rechnungsberichtigung kraft Rechnungslegung geschuldet, andererseits hätte ein in den Jahren 1999 und 2000 tatsächlich bestehendes Umsatzsteuerguthaben die Einkommensteuerverkürzungen ohnehin nicht beseitigen bzw. entschuldigen können. Vielmehr war die dadurch herbeigeführte Schadensgutmachung als Milderungsgrund zu berücksichtigen.

Aufgrund der teilweisen Verfahrenseinstellung (zum Faktum Textziffer 21 des Betriebsprüfungsberichtes: "Umsatzsteuerzahlungen 2000") war mit einer Strafneubemessung vorzugehen, im Zuge derer die derzeitige persönliche und wirtschaftliche Situation der Bw. (monatliches Einkommen ca. € 1.500,00, keine Sorgepflichten laut Angabe vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz) ins Kalkül gezogen wurde und als mildernd ihre finanzstrafbehördliche Unbescholtenheit, ihre inhaltlich geständige Rechtfertigung zu den nunmehr der Bestrafung zugrunde gelegten Fakten und die gänzliche Schadensgutmachung, als erschwerend hingegen kein Umstand angesehen wurde.

Bei einem nunmehr verbleibenden Verkürzungsbetrag von € 5.313,33 (ESt 1999: € 3.810.67, ESt 2000: € 1.502,66), erscheint die aus dem Spruch ersichtliche Geldstrafe und die entsprechende Ersatzfreiheitsstrafe tat- und schuldangemessen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. März 2006