

GZ. FSRV/0017-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat in der Finanzstrafsache gegen die Bw., vertreten durch Dr. Franz Unterasinger, wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 und fahrlässiger Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 Finanzstrafgesetz (FinStrG) über die Berufung der Beschuldigten vom 27. Juni 2003 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 27. Mai 2003

zu Recht erkannt:

I. Das Erkenntnis wird in seinem Ausspruch a) wie folgt abgeändert:

Die Bw. ist schuldig, vorsätzlich, ohne hiervon den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, durch die Nichtabgabe von Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1999 und 2000, eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht nach § 119 BAO in Verbindung mit § 42 EStG 1988 verletzt zu haben.

II. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit der Eingabe vom 26. September 1994 gab die Bw. dem zu diesem Zeitpunkt örtlich zuständigen Finanzamt Salzburg-Stadt die Eröffnung eines Gewerbebetriebes ab 1. August 1993 (Geschäftsvermittlung) bekannt. Zuvor war die Bw. an einer HBLA als Lehrerin für Buchhaltung und kaufmännisches Rechnungswesen tätig.

Die Bw. war von 1987 bis Sommer 2001 Lebensgefährtin des beim Finanzamt Graz-Stadt veranlagten Abgabepflichtigen KP. Dieser vermittelte Warentauschgeschäfte und bezog als Franchisenehmer der B GmbH Provisionen. Die selbständige Berufstätigkeit der Bw.

beschränkte sich in den verfahrensgegenständlichen Jahren 1996 bis 2000 auf die Führung der Buchhaltung für KP.

Mit der Strafverfügung des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 26. Juni 2000 wurde die Bw. nach § 33 Abs. 1 und § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, vorsätzlich

1. unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichtabgabe der Einkommen- und Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1994 Abgaben in der Höhe von insgesamt 35.164,00 S verkürzt sowie
2. die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichtabgabe bzw. verspätete Abgabe der Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1993 und 1995 bis 1998 verletzt

zu haben und über sie eine Geldstrafe in der Höhe von 15.000,00 S verhängt. Begründend wurde ausgeführt, nur die Abgabenerklärungen 1993 seien nach Erinnerung verspätet eingebbracht worden. Für die übrigen Jahre seien trotz mehrmaliger Erinnerungen mit Androhung und Festsetzung von Zwangs- und Ordnungsstrafen Abgabenerklärungen nicht eingebbracht worden, sodass eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen habe erfolgen müssen. Für das Jahr 1994 habe sich im Zuge einer Betriebsprüfung gegenüber der Schätzung ein Mehrergebnis ergeben.

In einem vom Finanzamt Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen KP im Jahr 1994 durchgeföhrten Finanzstrafverfahren wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG betreffend die Voranmeldungszeiträume 1/1992 bis 2/1994 gab dieser an, die Bw. ermittle die laufende Umsatzsteuer, erledige die Einzahlungen an das Finanzamt und führe die Aufzeichnungen über seine Betriebseinnahmen und -ausgaben. Erst mit der Zustellung des Bescheides über die Einleitung des Strafverfahrens sei ihm bewusst geworden, dass die Bw. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch die Umsatzsteuer fristgerecht entrichtet habe. Über KP wurde mit der Strafverfügung vom 9. September 1994 wegen des Finanzvergehens der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG (strafbestimmender Wertbetrag 260.143,00 S) eine Geldstrafe in der Höhe von 15.000,00 S verhängt.

Im August 1994 gab der Bw. dem Finanzamt die Bestellung des Mag. F. zu seinem steuerlichen Vertreter bekannt.

Im Zuge einer vom Finanzamt Graz-Stadt bei KP durchgeföhrten Prüfung der Aufzeichnungen über die Jahre 1996 bis 1998 stellte der Betriebsprüfer Folgendes fest (siehe BP-Bericht vom 18. Juni 2001):

Tz. 13: Die Unterlagen sind hinsichtlich Bankbelege und Rechnungen nicht vollständig.

Die Einnahmen und Ausgaben wurden teilweise nicht nach Vereinnahmung und Verausgabung, sondern mit Rechnungslegung bzw. teilweise nach Erhalt des Erlagscheines aufgezeichnet.

Tz. 14: Die Einnahmen von der B GmbH, Wien, wurden nicht vollständig als Umsatz bzw. Betriebseinnahmen erklärt.

Tz. 17 (Prüfungsverlauf): ... Da der Abgabepflichtige laut Steuerberater schwer erreichbar sei und nicht sämtliche Unterlagen vorhanden sind (für das Veranlagungsjahr 1997 wurden Steuererklärungen eingereicht und veranlagt, denen geschätzte Besteuerungsgrundlagen des steuerlichen Vertreters zu Grunde lagen), wurde der Prüfungsbeginn auf einen späteren Zeitpunkt verschoben. Am 12. Februar 2001 (einen Tag vor Prüfungsbeginn) wurden berichtigte Steuererklärungen für 1997 beim Finanzamt eingereicht. ...

Zur Überprüfung der erklärten Einnahmen forderte der Prüfer Auszüge von sämtlichen Kundenkonten der B GmbH in Wien an. Die Berechnung der (in der Besprechung am 10. Mai 2001 auf Grund einnahmenmindernder Buchungen, die weder vom steuerlichen Vertreter noch vom Prüfer berücksichtigt wurden, korrigierten) Einnahmendifferenzen aus dem Franchisevertrag mit der B GmbH wurde dem steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 18. Mai 2001 bekanntgegeben:

	1996	1997	1998
Umsatz laut Betriebsprüfer netto	1.941.781,92	2.385.193,51	1.264.852,30
Umsatz laut Erklärung	1.807.035,50	1.800.000,00	1.079.255,97
Differenz	134.746,42	585.193,51	185.596,33

Am Tag der Schlussbesprechung (5. Juni 2001) legte Mag. F. die steuerliche Vertretungsvollmacht zurück. Trotz schriftlicher Vorladung erschien KP nicht zur Schlussbesprechung, weshalb die Prüfung im Sinne des Vorhaltsschreibens vom 18. Mai 2001 abgeschlossen wurde.

Mit dem Bescheid vom 29. April 2002 leitete das Finanzamt Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen KP - soweit für den Sachverhalt relevant - ein Finanzstrafverfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1996 bis 1998 (strafbestimmender Wertbetrag insgesamt 563.886,00 S) nach § 33 Abs. 1 FinStrG ein.

In der Eingabe vom 30. August 2002 gab KP bekannt, er habe die Buchhaltung seiner damaligen Lebensgefährtin, der Bw., übertragen und ihr vertraut, dass die Buchhaltung gewissenhaft, korrekt und allen gesetzlichen Vorschriften entsprechend geführt werde.

Im Finanzstrafverfahren gegen KP erklärte die Bw., sie habe für KP die Buchhaltung geführt; dieser habe sich darum überhaupt nicht gekümmert. Für die Umsatzsteuervoranmeldungen habe sie die Zahlen erstellt und mittels Fax an den Steuerberater Mag. F. übermittelt, der die Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben habe. Den Erlagschein habe KP ausgefüllt. Im Jahr 1997 habe sie eine Sonderprovision in der Höhe von 200.000,00 S nicht erfasst. Sie habe den Eingang gesehen, habe mit KP darüber sprechen wollen, es dann aber vergessen. Mit der Buchhaltung sei sie immer relativ spät dran gewesen. Es sei richtig, dass sogenannte Incentivzahlungen nicht erfasst wurden, die über ein eigenes Verrechnungskonto verbucht wurden und in den Bankauszügen nicht aufschienen. Dieses Konto sei für die bargeldlose Abwicklung von Geschäften vorgesehen gewesen. Der Franchisenehmer - wie KP - habe die Möglichkeit gehabt, das Verrechnungskonto zu belasten bzw. nach Rücksprache mit der Zentrale einen Teil in bar ausbezahlt zu erhalten. Diese Auszahlungen seien in der Folge aber wieder rückabgewickelt worden. Wenn das Verrechnungskonto zu hoch im Minus gewesen sei, habe die Zentrale einen Teil der Barprovisionen zur Sicherstellung einbehalten, nach Ausgleich des Kontos habe sie die Beträge wieder überwiesen. Manchmal seien die Abrechnungen, die mit der Post gekommen sind, nicht erfasst oder einfach übersehen worden. Das habe mit dem Bearbeiten der Post und nicht mit böser Absicht ihrerseits zu tun (Niederschrift über die Zeugenaussage vom 15.Oktober 2002).

In der Beschuldigteneinvernahme vom 4. November 2002 führte KP aus, die Bw. habe die gesamte Buchhaltung und das Rechnungswesen gemacht, die Kundenbetreuung, Sekretariatsarbeiten, sei Mädchen für alles gewesen und im Fall seiner Abwesenheit seine Vertretung. Sie habe die Firma genauso geführt wie er. Es habe in der Geschäftsbeziehung mit der B GmbH verschiedene Abrechnungen gegeben: Barbezüge, Überweisungen, Rückbuchungen. Die Bw. habe den Überblick verloren. Belege seien auch falsch abgelegt worden. Da die Bw. aber zuvor an einer HBLA Buchhaltung und Rechnungswesen unterrichtet habe, habe er sich hundertprozentig auf sie verlassen. Es sei immer mit Säumnis- und Verspätungszuschlägen gearbeitet worden, bis er einen Steuerberater engagiert habe. Die Bw. habe dann mit dem von ihr gewählten Mag. F. die Angelegenheiten allein erledigt.

Über KP wurde mit der in Rechtskraft erwachsenen Strafverfügung vom 3. März 2003 wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer der Jahre 1996 und 1997 (strafbestimmender Wertbetrag 251.961,00 S)

eine Geldstrafe in der Höhe von 4.000,00 € verhängt. Da die Verrechnungsverhältnisse mit der B GmbH tatsächlich sehr komplex, kompliziert und undurchschaubar waren, werde im Strafverfahren ein Drittel der Umsätze des Jahres 1996 und 1997 als mögliche doppelte Erfassung aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden. Hinsichtlich 1998 wurde das Finanzstrafverfahren eingestellt, weil ein Versuch beim Fahrlässigkeitsdelikt rechtlich nicht möglich sei.

Mit dem Bescheid vom 16. Dezember 2002 leitete die Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen die Bw. - soweit für das Berufungsverfahren von Relevanz - ein Finanzstrafverfahren wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG in eigener Sache betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1999 und 2000 sowie als steuerlich Verantwortliche des KP betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1996 bis 1998 ein. In der Begründung wurde auf die vom Finanzamt gegenüber der Bw. erlassenen Abgabenbescheide 1999 vom 3. November 2000 und die Abgabenbescheide 2000 vom 31. Oktober 2001 verwiesen. Mangels Abgabe von Steuererklärungen seien die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt worden. Bei KP sei anlässlich der am 18. Juni 2001 abgeschlossenen Betriebsprüfung festgestellt worden, dass ein beträchtlicher Teil der Einkünfte, die KP von der B GmbH bezogen habe, nicht erfasst worden sei. Der Verdacht vorsätzlicher Handlungsweise dränge sich auf, weil die Bw. an den Steuerunrichtigkeiten des KP als dessen Lebensgefährtin durch Erhöhung des Haushaltseinkommens profitiert habe und ein einheitlicher Wille zur Abgabenhinterziehung offensichtlich sei.

In der Eingabe vom 23. Jänner 2003 führte die Bw. aus, sie habe während ihrer gesamten Tätigkeit bei KP Honorarnoten ohne Umsatzsteuer gelegt. Sie habe in keinem der vergangenen Jahre ein Einkommen über 208.000,00 S erzielt; die vom Finanzamt festgesetzte Einkommensteuer sei jedesmal überhöht gewesen. Sie habe zwar jedesmal das Rechtsmittel der Berufung erheben wollen, habe aber immer die Fristen versäumt. Sie habe für KP die gesamte Buchhaltung geführt und die notwendigen Daten Mag. F. mitgeteilt, der dem Finanzamt die entsprechenden Erklärungen und Voranmeldungen übermittelt habe. Für die Ermittlung dieser Daten habe sie ausschließlich die monatlichen Provisionsabrechnungen der B GmbH herangezogen, ohne eine Überprüfung der tatsächlich ausbezahlten Beträge vorzunehmen. Die Fehler ließen sich wie folgt erklären:

1996	48.600,00 S	<i>nicht berücksichtigter Provisionseingang am 26. Februar, da keine Provisionsabrechnung vorlag</i>
	53.021,00 S	<i>Incentivzahlungen betreffend die Monate I-IX/1995 wurden 1995 als Eingang verbucht, da die Abrechnungen von der B GmbH versendet</i>

wurden. Die Zahlung erfolgte jedoch erst im Nachhinein nach Abgabe diverser Statistiken.

65.000,00 S Das Darlehen vom 23.April wurde nicht als Eingang verbucht, da die Rückführung durch Einbehälte von Provisionseingängen erfolgte und die Erklärungen auf Grund der Abrechnungen und nicht auf Grund der Zahlungseingänge erstellt wurden

1997 345.433,81 S am 12. Februar 2002 wurde eine berichtigte Jahreserklärung für 1997 abgegeben

150.000,00 S à conto Zahlung vom 3. März und

200.000,00 S à conto Zahlung vom 22.Oktober wurden nicht berücksichtigt, weil keine Provisionsabrechnungen vorlagen

Diese Fehler habe sie nicht mit Absicht begangen, da derartige Fehlbeträge im Zuge einer einfachen Überprüfung sofort aufgefallen wären.

Mit der Strafverfügung vom 3. März 2003 wurde die Bw. in eigener Sache der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG (strafbestimmender Wertbetrag Einkommensteuer 1999 24.230,00 S, Einkommensteuer 2000 23.760,00 S) und als steuerlich Verantwortliche des KP der fahrlässigen Abgabenverkürzung (strafbestimmender Wertbetrag Einkommensteuer 1996 18.448,00 S, Einkommensteuer 1997 138.482,00 S, Umsatzsteuer 1996 17.786,00 S, Umsatzsteuer 1997 77.245,00 S, insgesamt daher 251.961,00 S) für schuldig erkannt und über sie eine Geldstrafe in der Höhe von 3.000,00 € verhängt. In Bezug auf die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages wurde auf das Finanzstrafverfahren gegen KP verwiesen. Zur subjektiven Tatseite wurde ausgeführt, die Bw. sei mit den steuerlichen Angelegenheiten des KP überfordert gewesen, zumal sie nicht einmal ihre eigenen Angelegenheiten in Ordnung gehalten habe. Da sie ihren Lebensgefährten auf Grund der verwirrenden Verhältnisse in der Abrechnung mit der B GmbH nicht aktiv um Sachverhaltsaufklärung angehalten habe, sei ihr grobe Fahrlässigkeit zur Last zu legen.

Gegen die Strafverfügung erhob die Bw. Einspruch. Sie habe auf Grund ihrer eigenen Säumigkeit billigend in Kauf genommen, dass die Schätzung der Abgabenbehörde und die festgesetzte Einkommensteuer höher waren als notwendig. Eine Abgabenverkürzung könne dadurch nicht bewirkt worden sein, weshalb eine Strafbarkeit nach § 33 Abs. 1 FinStrG nicht vorliege.

Die Fehler in der Buchhaltung könnten nur auf Grund fehlender Provisionsabrechnungen bei den Geschäftsunterlagen des KP aufgetreten sein. Die Bw. sei davon ausgegangen, dass sie für ihre schwierige Arbeit alle notwendigen Daten und Unterlagen von KP bekomme. Unvollständige Abgabenerklärungen seien darauf zurückzuführen, dass sich die Bw. bei dem

komplizierten Abrechnungsverfahren mit der B GmbH nicht wirklich ausgekannt habe. So verstehe sie bis heute nicht, weshalb von der Zentrale sowohl Provisionsvorschüsse, an KP gewährte Darlehen, nachträglich en bloc überwiesene Incentivzahlungen als auch Gehaltsrefundierungen für den in der Geschäftsstelle Salzburg angestellten Mitarbeiter zusätzlich zu den eingegangenen Provisionszahlungen laut Abrechnung nochmals als Provisionszahlungen verbucht wurden, da dadurch ihrer Meinung nach eine doppelte Verrechnung ein- und derselben Beträge erfolgt sei. Sie habe die Buchhaltungsunterlagen für die Steuererklärungen immer nach den von der B GmbH erstellten Abrechnungen über eingegangene Provisionszahlungen erstellt, da sie überzeugt gewesen sei, dass dadurch alle eingehenden Zahlungen buchhalterisch erfasst würden, da es zu keinen Doppelbuchungen von erst nachträglich bezahlten, aber bereits davor abgerechneten Beträgen bzw. von nachträglich einbehaltenen Rückzahlungen kommen konnte und somit das gesamte Rechnungswesen von KP korrekt geführt sein musste. Die Bw. habe die Buchhaltung zwar manchmal verspätet, aber immer nach bestem Wissen und Gewissen durchgeführt. Insbesondere habe sie darauf vertraut, dass die von ihr erstellten Unterlagen durch den Steuerberater Mag. F. genauestens kontrolliert und überprüft würden und allfällige Fehler ihrerseits von Mag. F. aufgezeigt würden.

In der mündlichen Verhandlung vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz hielt die Bw. ihre Aussage vom 15. Oktober 2002 im Strafverfahren gegen KP aufrecht. Im Übrigen verwies sie auf ihre Ausführungen im Einspruch.

Mit dem Erkenntnis vom 27. Mai 2003 wurde die Bw. schuldig erkannt,

1. vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung an Einkommensteuer für das Jahr 1999 in der Höhe von 24.230,00 S und für das Jahr 2000 in der Höhe von 23.760,00 S bewirkt und
2. fahrlässig unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht als steuerlich Verantwortliche des KP eine Abgabenverkürzung an Einkommensteuer für das Jahr 1996 in der Höhe von 18.448,00 S, Einkommensteuer für das Jahr 1997 in der Höhe von 138.482,00 S, Umsatzsteuer für das Jahr 1996 in der Höhe von 17.786,00 S und Umsatzsteuer für das Jahr 1997 in der Höhe von 77.245,00 S bewirkt

zu haben und über sie eine Geldstrafe in der Höhe von 3.600,00 € (18 Tage Ersatzfreiheitsstrafe) verhängt. Die Bw. sei für die Ermittlung der steuerlichen Grunddaten des KP ausschließlich allein verantwortlich gewesen. Sie habe von allen Konten des KP gewusst

und sei verpflichtet gewesen, sich laufend einen Überblick über dessen geschäftliche Tätigkeit zu verschaffen. KP habe nach der Betriebsprüfung die selbständige Tätigkeit beendet; die verkürzten Abgaben seien uneinbringlich. Auch auf dem Abgabenkonto der Bw. bestehe ein Rückstand von über 20.000,00 €, sodass die Bw. durch ihr vorsätzliches bzw. grob fahrlässiges Verhalten der Allgemeinheit einen nicht unbeträchtlichen Schaden zugefügt habe. Bei der Strafbemessung wurde als mildernd nichts, als erschwerend der lange Zeitraum des strafbaren Verhaltens und die Vorstrafe berücksichtigt. Die verhängte Geldstrafe sei unter Berücksichtigung, dass die Bw. nicht mehr unternehmerisch tätig sei und über ein monatliches Einkommen von nur rund 1.000,00 € verfüge, mit nur 15% der möglichen Höchststrafe bemessen worden.

Gegen das Erkenntnis richtet sich die mit dem Einspruch gegen die Strafverfügung wortgleiche Berufung.

Über die Entscheidung wurde erwogen:

Zum Finanzvergehen in eigener Sache:

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

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten.

In § 33 Abs. 3 FinStrG wird festgelegt, wann eine Abgabenverkürzung bewirkt wird. Da die Bw. auf Grund der Eingabe vom 26. September 1994 (Erklärung der Eröffnung eines Gewerbebetriebes) zur Einkommensteuer veranlagt wurde, war der Abgabenbehörde im vorliegenden Fall die Entstehung des Abgabenanspruches hinsichtlich Einkommensteuer 1999 und 2000 dem Grunde nach bekannt. Eine Abgabenverkürzung im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG wäre demnach nur verwirklicht, wenn die Abgabenbehörde auf Grund der Nichtabgabe der Einkommensteuererklärungen 1999 und 2000 im Schätzungswege eine zu niedrige Abgabenfestsetzung vorgenommen hätte.

Nach Offenlegung der tatsächlich in den Veranlagungsjahren 1999 und 2000 erzielten Einkünfte durch die Bw. in der Eingabe vom 21. März 2003 ist ersichtlich, dass die von der

Abgabenbehörde im Schätzungswege ermittelten Bemessungsgrundlagen überhöht festgesetzt wurden. Der Ansicht in der Berufung, die Bw. habe durch das Inkaufnehmen der Festsetzung von Abgaben über den tatsächlichen Anfall hinaus keine Abgabenverkürzungen bewirkt, weshalb der Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG nicht erfüllt sei, ist daher zuzustimmen.

Die Pflichtverletzung (Nichtabgabe der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1999 und 2000) ist jedoch als Finanzordnungswidrigkeit unter die Strafbestimmung nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu subsumieren. Demnach macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer, ohne hiervon den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt.

Die in der Eingabe vom 23. Jänner 2003 offengelegten Einkünfte in den Jahren 1999 und 2000 betragen 168.000,00 S bzw. 174.000,00 S. Die Bw. wäre daher gemäß § 119 BAO in Verbindung mit § 42 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1999 und 2000 verpflichtet gewesen. Vorsätzliche Handlungsweise ist auf Grund der Ausbildung der Bw. (Vortragende für Buchhaltung), ihrer langjährigen Erfahrung als Unternehmerin, der seit dem Jahr 1993 durchgehenden Aufforderungen des Finanzamtes, Abgabenerklärungen abzugeben in Verbindung mit der mehrmaligen Androhung und Festsetzung von Zwangsstrafen sowie des im Jahr 2000 vom Finanzamt Salzburg-Stadt gegen die Bw. durchgeführten Finanzstrafverfahrens betreffend die Vorjahre 1993 bis 1998 erwiesen.

Zum Finanzvergehen als Wahrnehmende der abgabenrechtlichen Verpflichtungen des KP:

Die Bw. ist der Ansicht, sie treffe an den unvollständigen Abgabenerklärungen des KP keine Schuld.

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

Dem Vorbringen in der Berufung, die Bw. habe darauf vertraut, dass allfällige Fehler ihrerseits vom steuerlichen Vertreter aufgezeigt würden, ist entgegen zu halten, dass der steuerliche Vertreter die Umsatzsteuervoranmeldungen und Abgabenerklärungen auf Grundlage des ihm von der Bw. bekanntgegebenen Zahlenmaterials erstellt hat. Eine Überprüfung der ihm zur

Verfügung gestellten Zahlen und somit die Ermittlung der relevanten Umsätze, Einnahmen und Ausgaben hätte nicht nur die Tätigkeit der Bw. für KP überflüssig gemacht, sondern wäre darüberhinaus nur bei Übermittlung sämtlicher Buchhaltungsunterlagen und Aufzeichnungen des KP an Mag. F. möglich gewesen. Aus der Aussage der Bw. vom 15. Oktober 2002 ergibt sich jedoch, dass die Bw. die für die Erstellung von Abgabenerklärungen relevanten Bemessungsgrundlagen an Mag. F. gefaxt hat. Es bleibt unerfindlich, wie Mag. F. die ihm gefaxten Zahlen auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit hätte überprüfen können.

Die Bw. bringt weiters vor, sie habe die Buchhaltung, auch wenn sie "immer zeitlich relativ knapp dran" war, nach bestem Wissen und Gewissen erledigt. Aus der Aktenlage ergibt sich hingegen ein anderes Bild: Die Bw. hat nicht nur jahrelang trotz Aufforderungen des Finanzamtes keine Abgabenerklärungen eingebracht - auch wenn die vom Finanzamt vorgenommenen Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen überhöht waren, spricht die wiederholte Versäumung der Berufungsfristen gegen eine sorgfältige Handlungsweise der Bw. - sondern wurde bereits in dem im Jahr 1994 gegen KP durchgeführten Finanzstrafverfahren klar, dass die Bw. den ihr von KP übertragenen abgabenrechtlichen Verpflichtungen in keiner Weise nachkam. Wer mehr als zwei Jahre hindurch weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgibt noch Umsatzsteuer entrichtet, kommt den abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht nach bestem Wissen und Gewissen nach. KP sagte in der Beschuldigteinvernahme vom 4. November 2002 aus, es seien immer Säumnis- und Verspätungszuschläge festgesetzt worden, bis er einen steuerlichen Vertreter beauftragt habe. Diese Aussage deckt sich mit jener der Bw., wonach sie mit der Buchhaltung "immer knapp dran" gewesen sei. Aus diesen Fakten lässt sich aber ableiten, dass sich die Bw. um Abgabenerklärungen und Fristen überhaupt nicht gekümmert hat und somit keineswegs der ihr obliegenden Sorgfaltspflicht nachgekommen ist.

Die sorgfaltswidrige Vorgangsweise der Bw. erstreckt sich aber auch auf die verfahrensgegenständlichen Jahre 1996 und 1997. So hat die Bw. am 15. Oktober 2002 zu Protokoll gegeben, sie habe im Jahr 1997 einen Betrag in der Höhe von 200.000,00 S nicht erfasst. Sie habe mit KP über den Eingang dieser Sonderprovision sprechen wollen, es dann aber vergessen. Das Vorbringen, die Bw. habe auf einen Betrag in der Höhe von immerhin 200.000,00 S einfach "vergessen", ist nicht glaubwürdig, zumal die Bw. mit KP in Lebensgemeinschaft lebte und in einer solchen der Eingang eines Betrages von 200.000,00 S spätestens bei Überlegungen zu Investitionen oder größeren Anschaffungen nicht unerwähnt bleiben wird. Aus der Eingabe vom 23. Jänner 2003, in der die nicht erfassten Provisionseingänge aufgegliedert werden, ist ersichtlich, dass die Bw. im Jahr 1997 u.a.

Provisionen in der Höhe von rund 345.000,00 nicht erfasst hat, die in der berichtigten Abgabenerklärung sehr wohl enthalten sind. Der Umstand, dass die vom Finanzamt angekündigte Prüfung zunächst auf Ersuchen des Vertreters des KP verschoben wurde und sodann einen Tag vor Beginn der Prüfung berichtigte Abgabenerklärungen 1997 eingereicht wurden, spricht dafür, dass der Bw. die Nichterfassung von Einnahmen entgegen ihren Beteuerungen, sich keiner Schuld bewusst zu sein, sehr wohl bekannt war. Die Nichtoffenlegung von Einnahmen in derartiger Höhe musste der Bw. aber nicht nur als steuerlich Verantwortliche, sondern auch in der Finanzgebarung des gemeinsamen Haushaltes mit KP aufgefallen sein. Ob Einnahmen in der Höhe von 345.000,00 S ohne Abzug zum Leben zur Verfügung stehen oder erst nach Versteuerung, kann im täglichen Leben nicht unbemerkt bleiben. Nach der Akten- und Beweislage handelt es sich im vorliegenden Fall daher offenkundig um eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG. Das im § 161 Abs. 3 FinStrG verankerte Verböserungsverbot verwehrt es jedoch der Berufungsbehörde, eine Modifizierung des Tatvorwurfs vorzunehmen.

Im Strafverfahren und in der Berufung werden die komplizierte Abrechnung mit der B GmbH vorgebracht, bei der sich die Bw. nicht ausgekannt habe. In diesem Fall wäre es aber an der Bw. gelegen, sich über die Verrechnung der B GmbH kundig zu machen. Die Bw. hat aber, obwohl sie das Verrechnungssystem laut Vorbringen nicht verstanden hat, weder KP noch den steuerlichen Vertreter Mag. F. um Hilfestellung ersucht noch im Einzelfall mit der Zentrale der B GmbH Rücksprache gehalten. Da die Bw. somit nicht bemüht war, unverständliche Verrechnungen aufzuklären, ist ihr zumindest fahrlässige Handlungsweise vorzuwerfen.

Im Übrigen ist aus der Eingabe der Bw. vom 23. Jänner 2003 ersichtlich, dass die Fehler der Bw. keineswegs auf das komplizierte Verrechnungssystem zurückzuführen sind, sondern in den verfahrensgegenständlichen Jahren einige wenige hohe Provisionseingänge nicht erfasst wurden, weil die Bw. für die Ermittlung der Daten ausschließlich die monatlichen Abrechnungen der B GmbH, nicht aber die tatsächlich ausbezahlten Beträge berücksichtigt hat. Wenn die Bw. aber die tatsächlich am Bankkonto bzw. Verrechnungskonto der B GmbH eingegangenen Beträge nicht herangezogen hat, widerspricht diese Vorgangsweise nicht nur dem Vorbringen in der Berufung, die Ursache für die Nichterfassung von Einnahmen liege darin, dass KP ihr nicht alle Abrechnungen zur Verfügung gestellt habe, sondern indiziert fahrlässige Handlungsweise. KP ermittelte seinen Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Zur richtigen zeitlichen Zuordnung der Einnahmen ist daher der Zeitpunkt des Zufließens und nicht jener der Abrechnung seitens der GmbH entscheidend. Dies war der Bw. aber auf Grund ihrer Vorbildung zweifellos bekannt.

Von einer lückenlosen Erfassung (allein) der Provisionsabrechnungen kann aber ebenfalls nicht gesprochen werden, weil die Bw. selbst ausgesagt hat, sie habe manchmal Abrechnungen, die mit der Post gekommen seien, übersehen bzw. nicht erfasst. Dass ihr KP nicht sämtliche Unterlagen zur Verfügung gestellt habe, ist angesichts der übereinstimmenden Aussagen, die Bw. sei allein mit der Buchhaltung betraut gewesen und KP habe sich um diese Dinge überhaupt nicht gekümmert, nicht nachvollziehbar.

Zusammenfassend ist daher auszuführen, dass der Bw. bei der Erfassung der Einnahmen des KP fahrlässige Handlungsweise vorzuwerfen ist. Dass die Bw. auf Grund ihrer Vorbildung und im Hinblick auf die Tatsache, dass sie die Buchhaltung lediglich für einen Abgabepflichtigen, nämlich ihren Lebensgefährten, führte, nach ihren geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt war, bei der Erfassung von Einnahmen die gehörige Sorgfalt an den Tag zu legen und ihr dies auch zumutbar war, wird nicht bestritten.

Zur Höhe der Geldstrafe ist auszuführen:

Gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG wird die fahrlässige Abgabenverkürzung mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Gemäß § 51 Abs. 2 FinStrG wird die Finanzordnungswidrigkeit mit einer Geldstrafe bis 3.625,00 € geahndet.

Hat jemand durch eine Tat oder durch mehrere selbständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben oder verschiedener Art begangen und wird über diese Finanzvergehen gleichzeitig erkannt, so ist auf eine einzige Geldstrafe zu erkennen (§ 21 Abs. 1 FinStrG).

Die einheitliche Geldstrafe ist jeweils nach der Strafdrohung zu bestimmen, welche die höchste Strafe androht (§ 21 Abs. 2 FinStrG).

Der Verkürzungsbetrag der fahrlässigen Abgabenverkürzung beträgt 251.961,00 S (18.310,72 €). Die einheitliche Geldstrafe für die im vorliegenden Fall verwirklichten Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG und der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG richtet sich daher nach der Strafdrohung des § 34 Abs. 4 FinStrG.

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist die Schuld des Täters die Grundlage für die Bemessung der Strafe. Gemäß Abs. 2 sind bei Bemessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

Bei Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen (Abs. 3).

Die Schuld der Bw. wiegt in Bezug auf die Nichtabgabe von Abgabenerklärungen auf Grund des wiederholten, wider besseres Wissen begangenen Rechtsbruches schwer. Auch bei der Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Angelegenheiten des KP hat die Bw. nicht bloß leicht fahrlässig, sondern an der Grenze zum bedingten Vorsatz gehandelt.

Auf Grund der Aktenlage sind als mildernd bei der Strafbemessung nichts, als erschwerend hingegen die Vorstrafe und der längere Zeitraum des strafbaren Verhaltens zu werten.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind bei der Strafbemessung sowohl spezial- als auch generalpräventive Überlegungen anzustellen (VwGH 17.8.1994, 93/15/0232).

Einerseits fallen angesichts des Alters der Beschuldigten bei der Strafbemessung spezialpräventive Aspekte stark ins Gewicht.

Andererseits soll in der Öffentlichkeit nicht der Eindruck entstehen, die Finanzstrafbehörde sehe der jahrelangen hartnäckigen Weigerung, den abgabenrechtlichen Pflichten nachzukommen, untätig zu.

Die Berufungsbehörde sieht daher bei Bedachtnahme auf diese Strafzumessungsgründe und die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Bw. keine Veranlassung, die im Erkenntnis verhängte Geldstrafe, die ohnedies nur im unteren Bereich des Strafrahmens ausgemessen wurde, herabzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Rechtsmittelbelehrung

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

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

Zahlungsaufforderung

Die Geldstrafe, die Wertersatzstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monates nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto 5534681 des Finanzamtes Graz-Stadt zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe bzw. der Wertersatzstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe/n vollzogen werden müssten.

Graz, 6. August 2003