

weitere GZ. RV/6300016/2016

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Salzburg 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch die Richter Dr. Richard Tannert als Vorsitzenden und Dr. Peter Binder als Berichterstatter und die fachkundigen Laienrichter Dr. Johannes Dock und Mag. Gottfried Warter als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen A, geb. xxxx, Bühnen- und Kostümbildner, whft. XXX, vertreten durch Martin Friedl, Steuerberater, Marktplatz 2, 4650 Lambach, wegen des Verdachtes gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehungen gemäß §§ 33 Abs. 1 und 2 iVm 38 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerden des Beschuldigten vom 12. Mai 2016 und des Amtsbeauftragten AB1 vom 18. Mai 2016 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde vom 23. Februar 2016, Strafnummer (StrNr.) 091/2014/00617-001, in der Sitzung am 14. November 2019 nach in Anwesenheit des Beschuldigten (am 14. November 2019), seines Verteidigers, der Amtsbeauftragten Mag. Brigitte Schuller (am 5. Juli 2017 und am 14. November 2019) und AB2 (am 8. August 2017) sowie der Schriftführerinnen Roswitha Riefler (am 5. Juli 2017), Helene Premm (am 8. August 2017) und Sabine Hasenöhrle (am 14. November 2019) durchgeführter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde des Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und das in seinem Ausspruch über Kosten und die Ersatzfreiheitsstrafe unverändert bleibende Erkenntnis des Spruchsenates in seinem Schuldspruch und Ausspruch über die Geldstrafe dahingehend abgeändert, dass

I.1. die in Pkt. 1) des Schuldspruches vorgeworfene Verfehlung nicht gewerbsmäßig stattgefunden hat,

I.2. Pkt. 2) des Schuldspruches zu lauten hat wie folgt:

„2.a) A ist schuldig, er hat im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Stadt als abgabepflichtiger Unternehmer in den Jahren 2011 und 2012 betreffend die Voranmeldungszeiträume April bis Juni, Juli bis September und Oktober bis Dezember 2011 vorsätzlich einerseits durch Abgabe unrichtiger Voranmeldungen ungerechtfertigte Umsatzsteuergutschriften in Höhe von insgesamt € 2.292,07 (04-06/2011: € 363,28 + 07-09/2011: € 1.339,11 + 10-12/2011: € 589,68) geltend gemacht und andererseits Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 6.367,63 (04-06/2011: € 1.136,72 + 07-09/11: € 2.198,60 + 10-12/2011: € 3.032,31) nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet und hiedurch Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a und b (bezüglich der Gutschriften) FinStrG begangen.

2.b) Das Finanzstrafverfahren gegen A zu StrNr. 091/2014/00517-001 wegen des erhobenen weiteren Verdachtes einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG betreffend den Voranmeldungsraum Jänner bis März 2011 wird gemäß § 136 Abs. 1 iVm § 82 Abs. 3 lit. c Fall 1 FinStrG eingestellt.", sowie

I.3. die gemäß §§ 33 Abs. 5, 49 Abs. 2 FinStrG iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG zu verhängende **Geldstrafe** mit

€ 8.000,00
(in Worten € 8.000,00)

festgesetzt wird.

II. Der Beschwerde des Amtsbeauftragten wird teilweise insoweit Folge gegeben, als Pkt. 1) des Schuldspruches zu lauten hat wie folgt:

"A ist schuldig, er hat im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Abgabepflichtiger im Jahre 2011 vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht dergestalt, dass er dem Fiskus unrichtige Steuererklärungen zukommen hat lassen, in welchen er als Ausstellungs- und Schaustückgestalter erzielte Erlöse verheimlichte, betreffend die Veranlagungsjahre 2009 und 2010 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 7.582,87 (2009: € 3.830,34 + 2010: € 3.752,53) und an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt € 16.140,96 (2009: € 5.266,96 + 2010: € 10.874,13) bewirkt und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen."

III. Im Übrigen werden die Beschwerden des Beschuldigten und des Amtsbeauftragten als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

A. Mit Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde vom 23. Februar 2016, StrNr. 091/2014/00617-001, wurde A nach durchgeführter mündlicher Verhandlung schuldig erkannt, er habe vorsätzlich im Amtsbereich des genannten Finanzamtes [als abgabepflichtiger Unternehmer] 1) [im Jahre 2011] unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch die Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, in welchen [Umsätze bzw.] Erlöse nicht angegeben waren, betreffend die Veranlagungsjahre 2009 und 2010 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 7.582,87 (2009: € 3.830,34 + 2010: € 3.752,53) und an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt € 8.211,66 (2009: € 3.484,13 + 2010: € 4.727,53) bewirkt, [indem bei antragsgemäßer Veranlagung entsprechend zu niedrige Abgabenbescheide ergangen wären,] wobei es ihm darauf angekommen sei, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, sowie 2) [in den Jahren 2011 und 2012] unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen, indem unrichtige derartige Voranmeldungen abgegeben worden seien, betreffend den Zeitraum [die Voranmeldungszeiträume] Jänner bis Dezember 2011 eine Verkürzung von [Vorauszahlungen an] Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 8.497,70 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, wobei es ihm wiederum darauf angekommen sei, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, und hiedurch gewerbsmäßige Abgabenhinterziehungen nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 FinStrG [Fakten Pkt. 1)] und nach §§ 33 Abs. 2 lit. a, 38 Abs. 1 FinStrG [Fakten Pkt. 2)] begangen, weshalb über ihn gemäß §§ 33 Abs. 5, 38 Abs. 1 iVm § 21 [Abs. 1 und 2] FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 12.000,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe im Ausmaß von vier Wochen verhängt worden sind. Überdies wurde dem Beschuldigten der pauschale Ersatz von Verfahrenskosten nach § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG in Höhe von € 500,00 auferlegt (schriftliche Ausfertigung, Finanzstrafakt betreffend den Beschuldigten zu StrNr. 091/2014/00617-001, Bl. 192 ff bzw. 200 ff).

Hinsichtlich der weiteren gegen A erhobenen Vorwürfe, er habe auch betreffend die Veranlagungsjahre 2004 bis 2008 unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe unrichtiger Steuererklärungen Verkürzungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 36.935,55 und an Einkommensteuer in Höhe von € 33.833,51 bewirkt und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen, hat der Spruchsenat das [unter der StrNr. 091/2014/00617-001 anhängige] Finanzstrafverfahren gemäß § 136 [Abs. 1] FinStrG, also im Zweifel zu Gunsten des Beschuldigten, eingestellt.

Einleitend der Spruchsenat in seiner Begründung:

Nach der Stellungnahme des Amtsbeauftragten werde dem Beschuldigten vorgeworfen, durch die [unter] Abgabe von unrichtigen Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2010 sowie durch [unter] Abgabe von unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen im Zeitraum [betreffend die Zeiträume] Jänner bis Dezember 2011 Abgaben verkürzt zu haben. Dies sei folgendermaßen erfolgt: A habe im Rahmen seiner Tätigkeit als Einzelunternehmer aus verschiedenen Projekten Erlöse erzielt, welche er über gemeinnützige Vereine abgerechnet habe, wobei diese Erlöse weder beim jeweiligen Verein noch beim Beschuldigten als Einzelunternehmer versteuert worden seien. Bezüglich des Jahres 2003 sei von der Einleitung des Finanzstrafverfahrens wegen der drohenden absoluten Verjährung mit 30. November 2014 abgesehen worden. Hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer 2008 seien zwar unrichtige Steuererklärungen abgegeben worden, die Unrichtigkeit der Erklärungen sei jedoch vor Erlassung der Abgabenbescheide aufgedeckt worden, weshalb es nur beim Versuch geblieben sei. Schließlich sei die am 10. September 2012 beim Finanzamt eingelangte Selbstanzeige betreffend die Jahre 2003 bis 2008 nicht rechtzeitig erstattet worden sowie mangels rechtzeitiger Entrichtung der Beträge keine Straffreiheit gegeben.

Der Beschuldigte habe bestritten, eine vorsätzliche oder fahrlässige Abgabenhinterziehung begangen zu haben und habe sich dahingehend verantwortet, dass es zwar richtig sei, dass Leistungen aus verschiedenen Projekten gegenüber den Auftraggebern „vom jeweiligen Verein abgerechnet worden seien“, diesen Umstand habe er jedoch sowohl gegenüber dem Finanzamt als auch gegenüber seiner Steuerberaterin offengelegt. Zudem habe er stets auf die Richtigkeit der von seiner Steuerberaterin verfassten Steuererklärungen vertraut. Erst im Rahmen der Schlussbesprechung der Betriebsprüfung der Jahre 2009 bis 2010 am 4. Juli 2012 sei die Rechtmäßigkeit der Zurechnung der Betriebseinnahmen und Entgelte in Zweifel gezogen worden. Deshalb habe er bereits am 6. September 2012 mittels Selbstanzeige die richtiggestellten Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2003 bis 2008 offengelegt. Die Selbstanzeige sei rechtzeitig erfolgt und die nachzuzahlenden Beträge rechtzeitig, im Rahmen einer geschlossenen Zahlungserleichterungskette, beglichen worden. In eventu wende er die Verjährung der Strafbarkeit für das Jahr 2004, sowie im Falle einer fahrlässigen Abgabenhinterziehung auch hinsichtlich der Jahre 2005 und 2006 ein.

Seiner Entscheidung legte der Spruchsenat folgende Feststellungen zugrunde:

A, geboren am xxxx, sei geschieden und österreichischer Staatsbürger. Als Bühnen- und Kostümbildner verfüge er über ein monatliches Einkommen in Höhe von € 1.500,00 (brutto) sowie über einen Pkw der Marke Mercedes 220, Baujahr 2007. Das Strafregister [Finanzstrafregister] weise keine Eintragung auf. Der Beschuldigte sei gelernter Bühnenbildner und Inhaber des Ateliers AA an der Anschrift XXX. Der Tätigkeitsbereich umfasse Ausstellungsgestaltungen und -planungen, Museumsplanungen, Raumgestaltung und Erlebnisarchitektur in Österreich und Deutschland. Neben seiner selbständigen Tätigkeit übe A beim Verein „B“, die Funktion eines Obmannes und seine Ehegattin die einer Kassierin [aus];

beim Verein „C“ [übe der Beschuldigte] die Funktion eines Kassiers und beim Verein „D“ seine Ehegattin die Funktion einer Obfrau [aus], während der Beschuldigte die eines Kassiers ausübe (Vereinsregisterauszüge, genannter Finanzstrafakt, Bl. 2 ff).

Mit 6. Oktober 2005, 25. Oktober 2006, 29. November 2007 und 18. März 2009 seien die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen betreffend die Veranlagungsjahre 2004 bis 2007 beim Finanzamt Salzburg-Stadt abgegeben worden. Am 7. Oktober 2005, 27. Oktober 2006, 30. November 2007 und 22. März 2010 sei die Umsatz- und Einkommensteuer für 2004 bis 2007 erklärungsgemäß veranlagt worden (Buchungsdatenabfrage, Finanzstrafakt, Bl. 8 ff).

Anlässlich der vom Beschuldigten am 25. Februar 2010 für das Jahr 2008 abgegebenen Steuererklärungen sei mit Prüfungsbeginn am 12. März 2010 eine Betriebsprüfung über die Umsatz- und Einkommensteuer im Zeitraum [für die Veranlagungsjahre] 2005 bis 2008 und eine Nachschau betreffend Umsatzsteuer Jänner bis Dezember 2009 durchgeführt worden. Im Zuge dieser Prüfung wäre festgestellt worden, dass Kostenersätze der Vereine „D“, „B“ und „C“ beim Beschuldigten nicht in der Einnahmen-/Ausgabenrechnung 2008 enthalten waren, weshalb diese Kostensätze ihm als Erlöse [steuerpflichtige Umsätze] bzw. als Einkünfte aus selbständiger Arbeit hinzuzurechnen und bei ihm zu versteuern gewesen wären (Prüfbericht vom 16. März 2010, Finanzstrafakt, Bl. 70 ff). Die Schlussbesprechung habe am 12. März 2010 stattgefunden. Im Umsatz- und Einkommensteuerbescheid [für 2008] vom 22. März 2010 sei es deshalb zu einer Erlöszurechnung in Höhe von € 11.506,89 gekommen (Ausdruck Bescheide, Finanzstrafakt, Bl. 33 f, 56 f). [Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes: Zu einem steuerlichen Mehrergebnis ist es dabei aber vorerst nicht gekommen: Die nicht offengelegten Honorare des Beschuldigten wurden als umsatzsteuerfrei behandelt; die Zurechnung der Erlöse führte rechnerisch nicht zu einem positiven Betriebsergebnis (Veranlagungsakt betreffend den Beschuldigten, BP-Akten, Niederschrift vom 12. März 2010 zu ABNr1, Tz. 2).]

Die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für 2009 und 2010 habe der Beschuldigte am 28. Jänner 2011 und 16. November 2011 abgegeben; sie seien erklärungsgemäß am 23. Februar 2011 und 5. Dezember 2011 veranlagt worden (Finanzstrafakt, Bl. 8 ff).

Eine zweite Betriebsprüfung habe im Jahre 2012 stattgefunden (Prüfungsbeginn 8. März 2012). Gegenstand der Überprüfung wären die Umsatz- und Einkommensteuern 2009 bis 2010 sowie die Umsatzsteuervoranmeldungen des Jahres 2011 gewesen.

A habe in diesem Prüfungszeitraum Zeit an folgenden Projekten gearbeitet (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4. Juli 2012 zu ABNr2, Finanzstrafakt, Bl. 88a ff):

Projekte 2009:

XXXXJ, YYY – Ausstellung YYYY

YYYYY – Planung und allgemeine Umbauten „AusstellungYYY“

Marktgemeinde YYYY – Projekt Lehr- bzw. Themenwandervveg

Projekte 2010:

YYYYY – Ausstellung „75 Jahre YYYYYY“

YYYYY – Betreuung Projekt „YYYY“

YYYYY – Konzept YYYYYYYY

Projekte 2011:

YYYYY – div. Projekte (Ausstellungen)

YYYYY – Konzept Messestand „YYYY“

YYYYY – Konzept für Infodesk im Foyer „AusstellungYYY“

YYYYY – Planung und Konzept „YYYYY“.

Mit Ausnahme des Projektes „YYYYY“ seien die daraus lukrierten Erlöse beim Einzelunternehmen nicht erklärt und stattdessen über die Vereine „D“ sowie „B“ verrechnet worden, obwohl die erzielten Erlöse nicht im Tätigkeitsbereich der genannten Vereine gelegen seien, sondern vielmehr aus Tätigkeiten des Beschuldigten als Einzelunternehmer stammten. Um bei den betreffenden Vereinen den Erlösen entsprechende Aufwendungen gegenüberstellen zu können, wären Zahlungen an Vereinsfunktionäre bzw. andere Personen, deren Namen teilweise aus dem Internet genommen wurden, vorgetäuscht worden (Zeugenaussage E in der Verhandlung vom 23. Februar 2016). Es wäre daher zu einer Erlöszurechnung für das Jahr 2009 in der Höhe von € 19.961,70 sowie für das Jahr 2010 in Höhe von € 19.572,67 und zu entsprechenden Steuernachzahlungen gekommen (Umsatz- und Einkommensteuerbescheide vom 13. Juli 2012). Auch die Umsatzsteuervoranmeldungen [Umsatzsteuerzahllasten] des Jahres 2011 mussten berichtigt werden. In der Nachbesprechung, welche am 4. Juli 2012 stattgefunden habe, wären lediglich die Vorgänge der Jahre 2009 und 2011 erörtert worden, über die Jahre davor wurde zu diesem Zeitpunkt nicht gesprochen.

Anlässlich der durchgeführten Betriebsprüfung habe sich aber der Verdacht ergeben, dass auch in den Jahren zuvor Malversationen erfolgt wären, weshalb am 1. August 2012 der Prüfungsauftrag für die Jahre 2003 bis 2008 ergangen sei [konkret: verfasst wurde] (Finanzstrafakt, Bl. 75). Mittels Telefon habe der Betriebsprüfer die bevorstehende Außenprüfung angekündigt. Der genaue Wortlaut des Telefonates, insbesondere, ob der Prüfungszeitraum sowie die Art der Betriebsprüfung bekannt gegeben worden sind, konnte vom Spruchsenat mit Hinweis auf die Zeugenaussage des F in der Verhandlung vom 19. Oktober 2015 (Finanzstrafakt, Bl. 171 verso) nicht festgestellt werden. Noch vor [der Übergabe des schriftlichen Prüfungsauftrages nach § 99 Abs. 2 FinStrG und] dem Beginn der Überprüfung langte beim Finanzamt Salzburg-Stadt am 10. September 2012 eine mit 6. September 2012 [tatsächlich: 9. Juni 2012; siehe zum Vergleich die Schreibweise des Datums bei weiteren Eingaben, Finanzstrafakt, Bl. 98, 107, 111, 123 u.a.] datierte Selbstanzeige des Beschuldigten ein. In der Selbstanzeige erklärte der Beschuldigte, unrichtige Abgabenerklärungen für die Jahre 2003 bis 2008 abgegeben zu haben, und beantragte

gleichzeitig die Stundung der Abgabennachforderungen [an Umsatzsteuer] (Selbstanzeige, Finanzstrafakt, Bl. 89 ff).

Am 13. September 2012 wurde sodann die wiederholte Betriebsprüfung betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer für die Veranlagungsjahre 2003 bis 2008 begonnen und nach § 147 Bundesabgabenordnung (BAO) in Verbindung mit § 99 Abs 2 FinStrG [tatsächlich: nach § 147 BAO; § 99 Abs. 2 FinStrG beschreibt die Grundlage des Prüfungsauftrages] durchgeführt. In dieser Prüfung sei festgestellt worden, dass in den Jahren 2003 bis 2008 Erlöse, die der Beschuldigte aus verschiedenen Projekten erzielte, Dritten gegenüber vom jeweiligen Verein abgerechnet worden sind, obwohl die erzielten Erlöse nicht im Tätigkeitsbereich der Vereine „D“ und des Vereines „C“ gelegen wären, sondern vielmehr aus Tätigkeiten des Beschuldigten als Einzelunternehmer erzielt worden seien (Prüfbericht vom 25. September 2012, ABNr3, Finanzstrafakt, Bl. 78 ff). In den Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden [für 2003 bis 2008] vom 25. September 2012, welche dem Beschuldigten am 28. September 2012 zugingen, sei es deshalb zu einer Erlöszurechnung in Höhe von [€ 22.490,28 (2003) + € 26.406,02 (2004) + € 37.252,98 (2005) + € 29.035,42 (2006) + € 47.865,46 (2007) +] € 48.490,57 (2008) gekommen (hinzugerechnete Erlöse, BP-Bericht vom 25. September 2012, ABNr3, Tz. 2, Finanzstrafakt, Bl. 79; Bescheide, Finanzstrafakt, Bl. [21, 24, 27,30,32, 34, 42, 43, 48, 52, 53,] 58).

[Mit Eingabe vom] 22. August 2012 habe der Beschuldigte um Zahlungserleichterung hinsichtlich der verkürzten Abgaben [konkret: der zu diesem Zeitpunkt am Abgabenkonto aushaftenden Abgabenschuldigkeiten von € 34.118,98, beinhaltend auch die nachträglich vorgeschriebenen Einkommensteuern] ersucht (Finanzstrafakt Bl. 100). Dieses Ansuchen wurde mit Bescheid vom 1. Oktober 2012 abgewiesen, wobei eine Nachfrist bis 8. November 2012 bewilligt wurde. Das zweite [eigentlich das erste] Zahlungserleichterungsersuchen vom 10. September 2012 [beinhaltend die verkürzten Umsatzsteuern] wurde mit Bescheid vom 8. Oktober 2012 unter Setzung einer Nachfrist bis zum 15. November 2012 abgewiesen (Finanzstrafakt, Bl. 170). Den weiteren Ersuchen vom 6. November 2012 sowie 3. Jänner 2013 sei schließlich mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Jänner 2013 entsprochen worden (Aufstellung, Finanzstrafakt, Bl. 120; Verhandlung vom 19. Oktober 2015, Finanzstrafakt, Bl. 172).

Der Beschuldigte habe daher in den Jahren [betreffend die Veranlagungsjahre] 2004 bis 2010 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 44.518,42 (2004: € 5.149,83 + 2005: € 7.153,22 + 2006: € 5.677,04 + 2007: € 9.329,85 + 2008: € 9.625,61 + 2009: € 3.830,34 + 2010: € 3.752,53) und an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt € 42.045,17 (2004: € 4.479,93 + 2005: € 10.205,29 + 2006: € 3.689,54 + 2007: € 9.329,85 + 2008: € 6.128,90 + 2009: € 3.484,13 + 2010: € 4.727,53) sowie [betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2011] eine Verkürzung von [Vorauszahlungen an] Umsatzsteuer in Höhe von [insgesamt] € 8.497,70 bewirkt (Berechnung Finanzstrafakt, Bl. 134 f). Die Verkürzungsbeträge

seien im Zuge des Strafverfahrens im Nachhinein rechtzeitig [?] beglichen worden, sodass vollständige Schadensgutmachung erfolgt sei. [...]

A wäre bewusst gewesen, dass er durch die Abgabe unrichtiger Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 bis 2010 die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt. Es sei ihm darauf angekommen, den mit der Steuerpflicht verbundenen finanziellen Aufwand zu vermeiden und die unrechtmäßig zurückbehaltenen Geldmittel für den eigenen Lebensunterhalt zu verwenden. Darüber hinaus habe es A für gewiss gehalten, dass er „durch die Abgabe von unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen“ ebenfalls eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirke. Der Beschuldigte habe mit der Absicht gehandelt, sich durch wiederholte Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Beschuldigten und eine ergangene volle Schadensgutmachung, als erschwerend keinen Umstand.

B. Gegen dieses Erkenntnis, dessen Ausfertigung trotz aufrechter Zustellvollmacht des Verteidigers mit RSa-Brief direkt an A versendet und am Freitag, den 15. April 2016, hinterlegt und in weiterer Folge vom Beschuldigten behoben worden war (Rückschein, Finanzstrafakt, Bl. 206), hat der Beschuldigte mit Schriftsatz seines Verteidigers, datiert vom Donnerstag, den 12. Mai 2016, Datum der Postaufgabe mangels Einlage des Originaldokumentes in den Finanzstrafakt unbekannt, infolge einer Falschadressierung durch die Verteidigung vorerst eingelangt am Dienstag, den 17. Mai 2016 beim Finanzamt Grieskirchen Wels und von dort am Mittwoch, den 18. Mai 2016, an das Finanzamt Salzburg-Stadt als Geschäftsstelle des Spruchsenates II beim Finanzamt Salzburg-Stadt mit unbekanntem Eingang (weil nicht im Finanzstrafakt dokumentiert) weitergeleitet, Beschwerde erhoben (Finanzstrafakt, Bl. 207 ff). Offensichtlich nach Erkennen der Falschadressierung hat die Verteidigung einen identen Beschwerdeschriftsatz an das Finanzamt Salzburg-Stadt versendet, wiederum datiert vom 12. Mai 2016, Postaufgabe nicht erkennbar, eingelangt beim Finanzamt Salzburg-Stadt laut Eingangsstempel am Mittwoch, den 18. Mai 2016 (Finanzstrafakt, Bl. 211 ff). Es ist unrealistisch, dass die zweite Beschwerdeschrift mit der korrekten Adressierung, ebenfalls am 12. Mai 2016 verfasst worden ist, weil dann wohl eher nach Erkennen der Falschadressierung am selben Tag einfach der erste Schriftsatz noch in der Kanzlei des Verteidigers durch den zweiten Schriftsatz ausgetauscht worden wäre. Ebenso kann aber wohl der zweite Schriftsatz nicht am Montag, den 16. Mai 2016 (weil Pfingstmontag), aber auch nicht erst am Dienstag, den 17. Mai 2016, verfasst worden sein, weil er dann wohl nicht bereits am darauffolgenden Tag, den 18. Mai 2016, beim Finanzamt Salzburg-Stadt eingelangt gewesen wäre (zum Vergleich: der erste Schriftsatz, wohl mutmaßlich zur Post gegeben am 12. Mai 2016, ist auch nicht bereits am nächsten Tag beim Finanzamt Grieskirchen Wels aufgetaucht, sondern erst am 17. Mai 2016). Die wahrscheinlichste Variante ist also die, dass am Donnerstag, den 12. Mai

2016, der erste Schriftsatz mit falscher Adressierung zur Post gegeben wurde und erst frühestens am Freitag, den 20. Mai 2016, bei der Geschäftsstelle des Spruchsenates eingelangt ist. Am Freitag, den 13. Mai 2016, ist der zweite Schriftsatz mit der richtigen Adressierung in der Kanzlei des Verteidigers verfasst und zur Post gegeben worden und 18. Mai 2016 in der Geschäftsstelle des Spruchsenates eingelangt. Ginge man nun für den äußersten Fall davon aus, dass die Ausfertigung des Spruchsenatserkenntnisses noch am ersten Tag der Hinterlegung, dem 15. April 2016, vom Beschuldigten behoben worden und am selben Tage in die Kanzlei des Verteidigers verbracht worden sei (also eine Zustellung an diesen erfolgt wäre und solcherart die Beschwerdefrist ihren Lauf begonnen hätte), wäre die Rechtsmittelfrist am ersten Arbeitstag nach Pfingsten, am 17. Mai 2016, abgelaufen gewesen. Der im Finanzstrafakt befindliche zweite Beschwerdeschriftsatz der Verteidigung, zur Post gegeben am 13. Mai 2016, ist daher fristgerecht.

Zum selben Ergebnis gelangt man auch, geht man davon aus, dass auch der Verteidiger neben dem Beschuldigten zusätzlich eine Ausfertigung des Spruchsenatserkenntnisses erhalten hat (siehe Vermerk der Mitarbeiter der Geschäftsstelle des Spruchsenates „Erkenntnis an Pfl. und Stb. Friedl zuges. [zugesandt] am 12.4.16 {Unterschrift}“, Finanzstrafakt, Bl. 197 verso), obwohl sich keine diesbezügliche Empfangsbestätigung im Finanzstrafakt befindet: Auch in diesem Fall hat der Verteidiger die für ihn bestimmte Ausfertigung erst frühestens am Freitag, den 13. April 2016, erhalten, sodass eben die Postaufgabe vom 13. Mai 2016 fristgerecht gewesen ist.

C. In dieser Beschwerde beantragt der Beschuldigte nun, das Finanzstrafverfahren insgesamt einzustellen, in eventu eine „nachvollziehbare“, jedenfalls eine geringere Strafe bzw. Ersatzfreiheitsstrafe zu verhängen und in jedem Fall eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

Inhaltlich wurde ausgeführt wie folgt:

Im Erkenntnis sei auf Seite 6 festgestellt worden, der Beschuldigte habe aus verschiedenen Projekten „lukrierte Erlöse beim Einzelunternehmen nicht erklärt und stattdessen über Vereine verrechnet, obwohl die erzielten Erlöse nicht im Tätigkeitsbereich der genannten Vereine liegen, sondern vielmehr aus Tätigkeiten des Beschuldigten als Einzelunternehmer stammen“.

Aufgrund dieser Sachverhaltsannahmen hätte der Spruchsenat den einzig zulässigen (umsatzsteuer)rechtlichen Schluss ziehen müssen, dass im Zusammenhang mit den behaupteten Projekten nicht der Beschuldigte, sondern die Vereine nach außen als Unternehmer in Erscheinung getreten sind. Aus dieser Sicht wären die Vereine die Umsatzsteuersubjekte und nicht der Beschuldigte.

Der Spruchsenat hätte in der Folge auch feststellen müssen, dass die Vereine die Projekte ohne Umsatzsteuer „verrechnet“ haben. Die bloße Behauptung, der Beschuldigte habe (durch das geschilderte Verhalten) „für den Zeitraum 01-12/2011 eine Verkürzung von Umsatzsteuer in

Höhe von € 8.497,70 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten“, sei daher schon aus diesem Grunde unschlüssig und damit rechtswidrig. Hinsichtlich des zweiten Spruchpunktes werde das Strafverfahren daher schon aus diesem Grunde einzustellen sein.

Ähnliches ergäbe sich hinsichtlich des ersten Spruchpunktes in Bezug auf die Umsatzsteuer für die Jahre 2009 und 2010; Unternehmer seien die Vereine und nicht der Beschuldigte gewesen. Dabei darf die „Einigung“ im Abgaben(prüfungs)verfahren nicht anders gewertet werden, weil diese „Einigung“ nur deshalb zustande gekommen sei, damit dem Beschuldigten die nachträgliche Inrechnungstellung (und Vereinnahmung) der Umsatzsteuer ermöglicht wurde.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer sei das Verfahren daher zur Gänze einzustellen.

Was die Einkommensteuern (und gegebenenfalls die Umsatzsteuern) 2009 und 2010 angehe, habe der Beschuldigte hinsichtlich der subjektiven Tatseite von Anfang (und „unermüdlich“) das Folgende vorgebracht:

“Der Beschuldigte hat den hier wesentlichen Sachverhalt, dass bestimmte Leistungen aus verschiedenen Projekten gegenüber den Auftraggebern ‚vom jeweiligen Verein abgerechnet worden sind‘, weder gegenüber seiner Steuerberaterin, noch gegenüber dem Finanzamt (im Zuge der nachfolgenden Prüfungen) verheimlicht. Das Finanzamt hat aber erst anlässlich der Außenprüfung für die Jahre 2009 bis 2010, ABNr2, Schlussbesprechung am 4. Juli 2012, die Rechtmäßigkeit der Zurechnung der Betriebseinnahmen und Entgelte bei den Vereinen in Zweifel gezogen. Deshalb war dem Beschuldigten frühestens am 4. Juli 2012 die – angeblich steuerlich richtige – Behandlung der Einnahmen aus den Projekten bekannt.

Die Steuererklärungen 2004 bis 2010 und die Umsatzsteuervoranmeldungen 2011 hat der Beschuldigte aber nicht selbst erstellt. Dazu hat er sich einer befugten Wirtschaftstreuhanderin bedient, gegenüber der er auch die die Vereine betreffende Vorgangsweise vollständig offengelegt hat. Auch gegenüber dem Prüfer der Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2008, ABNr1, hat er diese Vorgangsweise nicht verheimlicht. Aus diesen Gründen wurde der Beschuldigte von der für ihn neuen Rechtsansicht anlässlich der Prüfung für die Jahre 2009 und 2010, ABNr2, völlig überrascht. Dennoch hat sich der Beschuldigte danach der Meinung des Prüfers angeschlossen und er hat bereits am 6. September 2012 gegenüber dem Finanzamt die richtiggestellten Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2003 bis 2008 offengelegt. Der sich auf diese Jahre beziehende Prüfungsauftrag vom 1. August 2012, ABNr3, in dem erstmals von Finanzvergehen die Rede ist, wurde dem Beschuldigten bzw. seiner Steuerberaterin. aber erst am 13. September 2012 zur Kenntnis gebracht, aufgrund der vollständigen Offenlegung in der Selbstanzeige vom 6.9.2012 konnte die Prüfung daher bereits am 19. September 2012, also innerhalb einer Woche, mit der Schlussbesprechung beendet werden.

Aus diesen Gründen kann dem Beschuldigten weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit angelastet werden. Der Beschuldigte durfte nämlich auf die inhaltliche Richtigkeit seiner

Steuererklärungen vertrauen, zumal er diese nicht selbst verfasst und eingereicht hat; darüber hinaus entsprachen die Abgabenerklärungen inhaltlich der vom Prüfer bei der Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2008 (siehe Bericht vom 16. März 2010, ABNr1) geäußerten Rechtsansicht.“

Dies sei im Erkenntnis vollständig negiert worden; außerdem sei die abgabenrechtliche Vertreterin G dazu nicht vernommen worden, weshalb ihre zeugenschaftliche Einvernahme beantragt werde.

D. Auch der Amtsbeauftragte hat mit Schriftsatz vom 18. Mai 2016, der Finanzstrafbehörde laut Eingangsstempel übergeben am 19. Mai 2016, das ihm am 19. April 2016 zugestellte (Finanzstrafakt Bl. Erkenntnis des Spruchsenates seinem gesamten Inhalt und Umfang nach angefochten [siehe aber sogleich bezüglich der vorgeworfenen Verkürzungen für 2004] und dabei zur Begründung ausgeführt wie folgt:

Die Beschwerde richte sich dem Grunde nach dahingehend, dass dem Pkt. 1 der Stellungnahme des Amtsbeauftragten vom 19. Mai 2015 nicht im gesamten Ausmaß entsprochen worden sei. A sei nur für die Abgabe von unrichtigen Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2009 und 2010 für schuldig erkannt worden, nicht für die Jahre 2004 bis 2008, wie vom Amtsbeauftragten beantragt. Für die Umsatz- und Einkommensteuer 2004 sei zwischenzeitlich die absolute Verjährung eingetreten, weshalb diesbezüglich seitens des Amtsbeauftragten von einer Beschwerde abgesehen werde.

Der Beschwerdeführer [Beschuldigte] wende ein, dass die Zahlungserleichterungskette geschlossen gewesen sei, weshalb die Selbstanzeige für die Jahre 2004 bis 2008 strafbefreiende Wirkung entfaltete. Dazu werde Folgendes festgehalten:

Fest stehe, dass die Selbstanzeige vom 6. September 2012, beim Finanzamt am 10. September 2012 eingelangt (Finanzstrafakt, Bl. 89), zwar für die Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2009 erstattet, jedoch in der Selbstanzeige nur ein Zahlungserleichterungsansuchen (Stundung) betreffend die Umsatzsteuer 2003 bis 2008 gestellt worden sei, nicht jedoch betreffend die Einkommensteuer 2003 bis 2008) (Finanzstrafakt, Bl. 90).

In der Folge habe das Finanzamt mit Bescheid vom 8. Oktober 2012 das am 10. September 2012 eingelangte Zahlungserleichterungsansuchen (Stundung) abgewiesen und für den noch offenen Rückstand eine Nachfrist für dessen Entrichtung bis 15. November 2012 gesetzt.

Am 6. November 2012, eingelangt beim Finanzamt am 9. November 2012, wäre vom Beschwerdeführer ein neues Zahlungserleichterungsansuchen gestellt worden. Damit sei laut Meinung des Verteidigers des Beschwerdeführers die Zahlungserleichterungskette geschlossen, da im Abweisungsbescheid des Finanzamtes eine Nachfrist für einen Rückstand gewährt wurde, der nicht nur die Umsatzsteuer, sondern auch die Einkommensteuer 2003 bis 2008 umfasste. Der Spruchsenat sei der Meinung des Verteidigers gefolgt.

Nach Auffassung des Amtsbeauftragten habe der Beschuldigte – wie schon oben erwähnt – ein Zahlungserleichterungsansuchen nur für die Umsatzsteuer 2003 bis 2008 gestellt, nicht für die Einkommensteuer 2003 bis 2008, sodass diesbezüglich eine Lücke in der Zahlungserleichterungskette bestehe. Diesfalls wäre eine strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige bezüglich der Einkommensteuer 2005 bis 2008 nicht gegeben.

Der Beschuldigte wende weiters ein, dass er die Abrechnung der Leistungen aus verschiedenen Projekten bei den Vereinen offengelegt habe. Dazu werde entgegnet, dass eine Offenlegung bei verschiedenen Vereinen nicht unbedingt eine Offenlegung der tatsächlichen Einnahmen beim Beschwerdeführer selbst nach sich ziehe. Eine Offenlegung gegenüber dem Finanzamt bei den strafgegenständlichen Vereinen sei insofern nicht erfolgt, da es sich entweder um gemeinnützige Vereine handelte bzw. diese nicht steuerlich erfasst gewesen wären (Prüfungsfeststellungen, Finanzstrafakt, Bl. 88 b).

Zu der vom Beschuldigten eingewendeten Änderung der Rechtsansicht durch den Prüfer zwischen der ersten Prüfung und den weiteren Prüfungen sei zu entgegnen:

Bei der ersten Prüfung (Bericht vom 16. März 2010, ABNr1, Finanzstrafakt, Bl. 70 ff.) habe der Prüfer festgestellt, dass Einnahmen für verschiedene Leistungen des Beschuldigten an die verschiedenen Auftraggeber betreffend verschiedene Projekte mit dem jeweiligen Verein abgerechnet und in weiterer Folge diese Einnahmen (unter dem Titel „Kostenersätze“) vom jeweiligen Verein an den Beschuldigten weiterverrechnet wurden. Diese Einnahmen seien vom Beschuldigten nicht in die Einnahmen- / Ausgabenrechnung aufgenommen und daher auch nicht versteuert worden.

Bei der zweiten und dritten Prüfung (Bericht vom 25. September 2012, ABNr3, Finanzstrafakt, Bl. 78 ff, sowie Bericht vom 12. Juli 2012, ABNr2, Finanzstrafakt, Bl. 85 ff.) habe der Prüfer festgestellt, dass die Einnahmen für verschiedene Leistungen des Beschuldigten an die verschiedenen Auftraggeber betreffend verschiedene Projekte nicht über die Vereine abgerechnet werden dürften, sondern direkt zwischen den verschiedenen Auftraggebern und dem Beschuldigten verrechnet werden müssten. Auch hier seien die diesbezüglichen Einnahmen vom Beschuldigten nicht in seiner Einnahmen- / Ausgabenrechnung erfasst und versteuert worden.

Es mache für die Erfassung der Einnahmen beim Beschuldigten als Einzelunternehmer keinen Unterschied, ob zwischen den Vereinen und den Auftraggebern abgerechnet werde und diese Vereine – weil gemeinnützig bzw. steuerlich nicht erfasst – diese vom Auftraggeber erhaltenen Einnahmen an den Beschuldigten weiterverrechnen (indirekte Verrechnung, Durchlaufposten) oder ob die Abrechnung direkt zwischen dem Beschuldigten und den Auftraggebern erfolge (direkte Verrechnung). In allen Fällen hätte der Beschuldigte die Einnahmen der verschiedenen Auftraggeber aus den verschiedenen Projekten, da vom ihm als Einzelunternehmer geleistet, in seiner Einnahmen- / Ausgabenrechnung erfassen und auch versteuern müssen. Das sei nicht

geschehen. Der Einwand der Änderung der Rechtsauffassung durch den Prüfer gehe daher ins Leere.

Es entspreche nicht der [allgemeinen] Lebenserfahrung, dass ein Abgabepflichtiger vor Abgabe der Steuererklärungen diese nicht mit der Steuerberaterin durchbespricht. Außerdem könne die Steuerberaterin nur aufgrund der ihr vom Abgabepflichtigen vorgelegten Unterlagen die Steuererklärungen erstellen. Mit dem Einwand des Beschuldigten, er habe auf die Abgabe von richtigen Steuererklärungen durch die Steuerberaterin vertraut, wolle er nur die Schuld auf seine Steuerberaterin abwälzen und stelle dies eine Schutzbehauptung dar.

Auch hätte nach Meinung des Amtsbeauftragten der Beschuldigte die [Einvernahme der] Steuerberaterin als Zeugin schon in der Verhandlung vor dem Spruchsenat beantragen können, was nicht geschehen sei.

Zur Höhe der Strafe sei festzuhalten, dass die Einbeziehung der oben angeführten Jahre in den strafbestimmenden Wertbetrag auch zu einer höheren Strafbemessung führe. Auch wäre das planmäßige und berechnende Vorgehen des Beschuldigten als erschwerend anzusehen.

Außerdem wäre aus general- und spezialpräventiven Gründen eine höhere Bestrafung angemessen.

Aus diesen Gründen werde die Bestrafung des Beschuldigten im Sinne der Stellungnahme des Amtsbeauftragten zum Spruchsenat vom 19. Mai 2015 [abzüglich des Vorwurfes betreffend 2004] und im Sinne der gegenständlichen Beschwerdeausführungen beantragt.

E. Im Zuge des Vorverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht ist aufgefallen, dass aus dem vorgelegten Finanzstrafakt keine Beschwerdeanmeldung des Amtsbeauftragten bezüglich des am 23. Februar 2016 verkündeten Erkenntnisses des Spruchsenates zu ersehen war, und wurde dieser Umstand in einem eigenen Verhandlungsabschnitt (mündliche Verhandlung am 8. August 2017) vor dem Bundesfinanzgericht unter Befragung des Amtsbeauftragten AB1 als Zeugen zur Klärung gebracht.

Demnach habe der Genannte laut seinem zeugenschaftlichen Vorbringen am 26. Februar 2016 den Schriftsatz über die Anmeldung der Beschwerde verfasst und diesen von seinem Computer aus zweimal ausgedruckt, habe diese Ausdrücke unterfertigt und auf ihnen ein Amtssiegel angebracht. Mit beiden Ausfertigungen sei er ins gemeinsame Infocenter der Salzburger Finanzverwaltung gegangen und habe dort beide Ausfertigungen mit dem Selbststempler abgestempelt und eines der Dokumente in den dort befindlichen Behälter für selbstabgestempelte Anbringen eingeworfen, womit diese Eingabe in die Sphäre der Finanzstraßbehörde bzw. der Geschäftsstelle der Spruchsenate beim Finanzamt Salzburg-Stadt eingelangt war, auch wenn das Poststück in weiterer Folge im amtsinternen Postlauf der Finanzverwaltung in Verstoß geraten ist. Ist aber eine Anmeldung der Beschwerde des Amtsbeauftragten als am 26. Februar 2016 als bei der zuständigen Behörde eingebracht

anzusehen, ist dies fristgerecht innerhalb der einwöchigen Frist des § 150 Abs. 4 FinStrG gewesen.

Das Vorbringen des Amtsbeauftragten überzeugt das Bundesfinanzgericht, zumal er das erwähnte Duplikat seiner Eingabe dem Bundesfinanzgericht vorzulegen vermochte. Daraus leitet sich wohl fürs Erste zwingend ab, dass der Amtsbeauftragte tatsächlich einen entsprechenden Schriftsatz verfasst hat, sich tatsächlich zur angegebenen Zeit im Info-Center der Finanzverwaltung aufgehalten hat und dort mit dem Selbststempelungsgerät hantiert hat. Einer möglichen Geschehensvariante, wonach der Amtsbeauftragte irrtümlich nur ein einziges Exemplar seiner Eingabe verfasst und dieses abgestempelt und wieder mitgenommen hätte, steht die auch dem Bundesfinanzgericht bekannte Handlungslogik des Verwaltungsgeschehens gegenüber: Nur ein einziges Exemplar des Schriftsatzes herzustellen und dieses zur Eingabe in einem Verfahren zu verwenden, ergäbe für den Rechtsmittelwerber keinen Sinn, weil er dann selbst seinen eigenen Akt nicht nachvollziehen könnte. Ebenso wenig Sinn machte es für den Rechtsmittelwerber, nur ein einziges Exemplar eines Schriftsatzes herzustellen und dieses dann bei sich zu behalten. AB1 ist ein erfahrener Beamter, welcher als Amtsbeauftragter schon viele Beschwerdeverfahren geführt hat und welchem der Vorgang nachweislich verständlich gewesen ist. Es ist also davon auszugehen, dass er auch tatsächlich zwei Exemplare seiner Beschwerdeanmeldung angefertigt hat. Dass der Organwalter, welcher also – wie vorgebracht – am 26. Februar 2016 zwei Exemplare seiner Anmeldung in Händen gehalten und abgestempelt hat, danach auf das Einwerfen der abgestempelten Beschwerdeanmeldung in die dafür vorgesehene Box vergessen hätte, sodass eine Anmeldung tatsächlich nicht in die Sphäre der Finanzstrafbehörde gelangt wäre, steht wiederum entgegen, dass in diesem Fall dem Amtsbeauftragten ja zwei Exemplare seiner Prozessklärung verblieben wären, was ihm wohl unverzüglich aufgefallen wäre und ihn zu einer Korrektur seiner Fehlleistung veranlasst hätte. Tatsächlich ist dem Amtsbeauftragten laut seinen eigenen Angaben das Fehlen der Anmeldung im Finanzstrafakt vor dem Vorhalteverfahren des Bundesfinanzgerichtes aber gerade nicht bewusst geworden, was dafür spricht, dass seine Eingabe erst in der Sphäre der belangten Behörde in Verstoß geraten ist.

Hätte der Amtsbeauftragte aber einen bösen Vorsatz entwickelt, um – rein theoretisch – ein hypothetisches Versehen einer Mitnahme des Originals der Eingabe zu verheimlichen, hätte er wohl – ihm vernunftorientiertes Verhalten unterstellt – einfach das noch in seinen Händen befindliche Original nachträglich in den Finanzstrafakt eingereiht, was nach menschlichem Ermessen in keiner Weise aufgefallen wäre. Tatsächlich aber hat das Anbringen im Finanzstrafakt anlässlich der Vorlage an das Bundesfinanzgericht gefehlt, eben weil es nach seinem Einbringen – vom Amtsbeauftragten unbemerkt – in der behördlichen Sphäre der belangten Behörde verloren gegangen ist.

Der Vollständigkeit halber kann man noch die Frage stellen, warum denn der damalige Amtsbeauftragte AB1 laut eigenem Aktenvermerk die für ihn bestimmte Ausfertigung des

Spruchsenatserkenntnisses erst am 19. April 2016 übernommen hat (Finanzstrafakt, Bl. 192), wenn die Abfertigung der schriftlichen Entscheidungsausfertigungen in der Geschäftsstelle des Spruchsenates schon am 12. April 2016 stattgefunden hat (Aktenvermerk, Finanzstrafakt, Bl. 197 verso)? Die Antwort ergibt sich aus dem Umstand, dass der Amtsbeauftragte in der Zeit vom 7. bis 18. April 2016 auf Urlaub und somit nicht an seinem Arbeitsplatz anwesend gewesen ist (Abfrage Abwesenheitszeiten, Beilage ./B zum Verhandlungsprotokoll vom 14. November 2019). Die Einbringung der Beschwerde des Amtsbeauftragten am 19. Mai 2016 (Eingangsstempel) war daher ebenfalls fristgerecht.

Auch die Beschwerde des Amtsbeauftragten ist daher vom Bundesfinanzgericht inhaltlich in Bearbeitung zu nehmen.

F. Zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen hat der Beschuldigte in der mündlichen Verhandlung am 14. November 2019 - in schriftliche Eingabe zur mündlichen Verhandlung vom 5. Juli 2017 aktualisierend – auf Befragen angegeben wie folgt:

Er sei nach wie vor selbständig unternehmerisch tätig. Das Hauptgewicht seiner selbständigen Tätigkeit sei nunmehr eine künstlerische Ausstellungsgestaltung. Die frühere Ausrichtung auf Kostümbildnerie und Bühnengestaltung habe er aufgegeben, weil er sich bei seinen Werken eine größere Nachhaltigkeit wünsche. Es sollten seine Werke nicht nach einigen Aufführungen wieder verschwinden, sondern es sollte dies länger zu sehen sein.

Für seine privaten Zwecke stünden ihm monatlich ungefähr € 1.200,00 zur Verfügung.

Der wirtschaftliche Erfolg seines Unternehmens sei zurückgegangen, weil er nach dem Einschreiten des Fiskus seine sämtlichen früheren Auftraggeber verloren hätte und das Unternehmen wieder von vorne aufbauen hätte müssen. Seine Kunden hätten deswegen vom Einschreiten des Fiskus gegen ihn Kenntnis erlangt, weil er, nachdem ihm die Umsatzsteuer durch die Betriebsprüfung vorgeschrieben worden war, die vorerst ergangenen Rechnungen gegen die Geschäftspartner storniert habe und neue mehrwertsteuergerechte Rechnungen gelegt habe, in denen er zu den ursprünglich schon geltend gemachten Nettobeträgen nunmehr zusätzlich die entsprechende Umsatzsteuer eingefordert habe.

Er habe kein Fahrzeug mehr und fahre mit öffentlichen Verkehrsmitteln. Allenfalls leihe er sich einen PKW aus. Arbeitnehmer beschäftige er nicht, er arbeite ganz alleine. Liegenschaften besitze er keine. Er habe aber auch keine Schulden, wobei der Verteidiger relativiert, dass auf dem Abgabenkonto des A die Einhebung eines Betrages von € 34.119,29 ausgesetzt sei. Der Beschuldigte ergänzend: Auch bei der SVA sei die Einhebung hinsichtlich eines Betrages in Höhe von rund € 14.000,00 ausgesetzt. Er habe keine Sorgepflichten, seine Ehegattin sei ebenfalls berufstätig. Er wohne an der Ladungsadresse in einem Einfamilienhaus, welches seiner Ehegattin gehöre. Dort befinde sich auch sein Atelier, für welches er Miete an seine Gattin bezahle.

Gesundheitlich geht es ihm nicht so gut, seine Gesundheit ist angeschlagen, er werde schnell krank. Auch leide er psychisch unter der Belastung, dass schon so lange ein entsprechendes Finanzstrafverfahren gegen ihn behänge.

G. In der Sache selbst hat der Beschuldigte in der mündlichen Verhandlung angegeben wie folgt:

Ihm sei nach entsprechendem Nachdenken jedenfalls sehr wohl der Vorwurf bewusst, der gegen ihn erhoben worden ist. Er bestreite aber entschieden, absichtlich oder wissentlich gehandelt zu haben. Er habe es auch nicht ernstlich für möglich gehalten, etwas falsch zu machen, geschweige denn sich damit abgefunden.

Jetzt im Nachhinein sei ihm klargeworden, dass die damalige steuerliche Konstruktion, die für die Abrechnung seiner Projekte verwendet wurde, nicht korrekt gewesen ist. Er sei aber damals von einer Steuerberaterin namens G betreut worden, welche diese Konstruktion natürlich gesehen habe. Die Genannte habe ihm dieses Modell aber auch nicht schmackhaft gemacht. Es sei ihm nicht selbst eingefallen, er habe schon „Inputs“ bekommen. Von wem er diesen Input bekam, wolle er jetzt nicht sagen. Es sei aber schon sehr inspirierend gewesen. Er habe sich dann in die Materie eingelesen und habe aber auch von seiner Steuerberaterin bestätigt bekommen, dass viele Geschäftsleute sich beispielsweise anstellen lassen. Er sei davon ausgegangen, dass die von ihm gewählte Konstruktion zwar ungewöhnlich sei und ihm eine Steuererleichterung bringe, aber nicht rechtswidrig sei.

Auf Vorhalt, dass laut Aktenlage er aber in den Rechenwerken der Vereine Lugurkunden zum Ansatz gebracht hätte, welche nicht gegebene Aufwendungen und Ausgaben bestätigten und dies wohl nicht ebenfalls aus seiner Sicht korrekt gewesen sein konnte: Damals sei ihm die Unrichtigkeit seiner Handlungen nicht zu Bewusstsein gekommen. Er habe so viel gelesen, welche Möglichkeiten es alle gebe, derartige Aufwendungen und Ausgaben zu haben und habe seine Vorgangsweise für korrekt empfunden. Heute wisse er, dass das falsch gewesen sei. Eine Folge dieses Einlesens wäre auch ein Erkennen des Unterschiedes zw. gemeinnützigen Vereinen und Betriebsvereinen. Sie hätten extra deswegen das bei der Vereinsbehörde angemeldet, dass das auch gehe, soll heißen, dass die Tätigkeit des Vereines nicht mit Bescheid untersagt wird. [...]

Der Beschuldigte auf Vorhalt, wonach er laut Aktenlage (Außenprüfung zu ABNr2, Niederschrift vom 4. Juli 2012, Tz 2, Finanzstrafakt, Bl. 88b verso) aber auch betreffend die Jahre 2009 und 2010 offenbar in den Rechenwerken der Vereine Kostenersätze an sich selbst eingestellt hatte, diese Kostenersätze aber in seinen eigenen Steuererklärungen nicht zum Ansatz gekommen waren: Er könne sich das nicht erklären, er sei ein sehr gewissenhafter Mensch und habe ja seiner Erinnerung nach alles G bekannt gegeben.

H. Eine Einvernahme der Steuerberaterin G in der Sache selbst war nicht möglich, weil sich diese der Zeugenaussage entziehen hat (Verhandlungsprotokoll 14. November 2019).

Über die Beschwerden wurde erwogen:

1. Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Unternehmer bzw. Abgabepflichtige (hier: der Beschuldigte A mit seiner selbständigen, nachhaltigen und künstlerischen Tätigkeit mit Einnahmenserzielungsabsicht als Bühnen- und Kostümbildner, aber auch als Berater und Produktionsbegleiter zur Gestaltung und Neuplanung von Um- und Ausbauten, Ausstellungen und Messeständen) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen; so sind etwa erzielte Umsätze und Erlöse zur Gänze anzugeben. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. unter anderem Abgabenerklärungen, wozu – bei Vorliegen der rechtlichen Voraussetzungen – auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 hatte ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer auch jeweils spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat bzw. Kalendervierteljahr (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 war. Dabei waren selbstverständlich sämtliche erzielten Umsätze zu erfassen. Der Unternehmer hatte eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

2. Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 wurde der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres auch zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er gemäß § 134 Abs. 1 BAO bis Ende März des Folgejahres bzw. bei elektronischer Übermittlung bis Ende Juni des Folgejahres (Rechtslage ab Veranlagung 2003) entsprechende Steuererklärungen abzugeben hatte. Lediglich Kleinunternehmer (§ 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994), deren Umsätze im Veranlagungszeitraum € 22.000,00 bzw. ab 1. Jänner 2007 € 30.000,00 nicht überstiegen und die für den Veranlagungszeitraum keine Steuer zu entrichten hatten, waren gemäß § 21 Abs. 6 UStG 1994 von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung befreit – hier beim Beschuldigten selbst nicht relevant. In dieser Umsatzsteuererklärung waren sämtliche Umsätze (bei einem Bühnen- und Kostümbildner wie dem Beschuldigten: sämtliche im Kalenderjahr vereinnahmten Honorare) offenzulegen; auch durfte nur diejenige Vorsteuer zum Ansatz gebracht werden, die als Umsatzsteuer in Rechnungen von anderen Unternehmern für an sein Unternehmen im Inland erbrachte Leistungen ausgewiesen gewesen ist.

3. Gleiches galt gemäß § 42 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 auch für die erforderliche Veranlagung eines Abgabepflichtigen zur Einkommensteuer. Dabei war ein unbeschränkt Steuerpflichtiger wie der Beschuldigte zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das

abgelaufene Kalenderjahr verpflichtet, wenn er dazu aufgefordert worden war oder wenn das Einkommen, in welchem keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte enthalten waren, mehr als € 10.000,00 bzw. € 11.000,00 (ab Veranlagung 2009) betragen hat. In einer derartigen Einkommensteuererklärung waren sämtliche Einnahmen (bspw. die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Form von Honoraren aus einer künstlerischen Tätigkeit als Bühnen- und Kostümbildner und als Berater und Produktionsbegleiter zur Gestaltung und Neuplanung von Um- und Ausbauten, Ausstellungen und Messeständen) zu erfassen.

4. Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG machte sich ein Unternehmer einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich – entgegen der oben beschriebenen Verpflichtung – einen Teil seiner steuerpflichtigen Umsätze nicht in sein steuerliches Rechenwerk aufgenommen hat oder zu Unrecht Vorsteuern aus seiner Privatsphäre geltend gemacht hat und solcherart unter Verletzung der genannten Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden wahrheitsgemäßen und vollständigen Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkte oder solcherart mittels der unrichtigen Voranmeldung eine Umsatzsteuergutschrift zu Unrecht oder zu hoch geltend macht und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat. Dabei war im ersten Fall gemäß § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG eine derartige Abgabenverkürzung bewirkt, wenn die nicht offengelegten Teile der Selbstbemessungsabgaben am Fälligkeitstag nicht entrichtet wurden. Im zweiten Fall war die Verkürzung gemäß § 33 Abs. 3 lit. d FinStrG mit der Geltendmachung der nicht zustehenden Abgabengutschrift bewirkt.

Hinsichtlich der subjektiven Tatseite wurden gefordert: Einerseits bedingter Vorsatz in Bezug auf die Verletzung der abgabenrechtlichen Verpflichtung zur zeitgerechten Einreichung von ordnungsgemäßen Umsatzsteuervoranmeldungen und andererseits Wissentlichkeit in Bezug auf die nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages erfolgte Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung bzw. auf den Umstand der Geltendmachung der nicht zustehenden Gutschrift.

5. Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG machte sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, beispielsweise die obgenannten Vorauszahlungen an Umsatzsteuer, nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt hat, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekanntgegeben wurde; im Übrigen war die Versäumung eines Zahlungstermines für sich nicht strafbar. Der für die Verwirklichung des Tatbildes nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG erforderliche Vorsatz muss sich sohin nach ständiger Rechtsprechung nur auf die tatbildmäßig relevante Versäumung des Termines für die Entrichtung oder Abfuhr der Selbstbemessungsabgaben bzw. der fünftägigen Frist richten. Ob den dafür Verantwortlichen an der Unterlassung einer als strafbefreiend normierten Meldung der geschuldeten Beträge an das Finanzamt ein Verschulden trifft, ist irrelevant (z.B. VwGH 22.2.2007, 2005/14/0077; VwGH 5.4.2011, 2011/16/0080).

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG machte sich einer Finanzordnungswidrigkeit auch schuldig, wer vorsätzlich durch die Abgabe unrichtiger Voranmeldungen ungerechtfertigte Umsatzsteuergutschriften geltend macht.

Eine Bestrafung nach § 49 Abs. 1 lit. a oder b FinStrG kommt beispielsweise in Betracht, wenn die Wissentlichkeit bezüglich der Rechtswidrigkeit der Nichtentrichtung bzw. Verkürzung der Vorauszahlung an Umsatzsteuer oder der Geltendmachung der nicht zustehenden Gutschrift mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nicht nachgewiesen werden kann.

6. Statt einer Hinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bzw. der Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a oder b FinStrG machte sich eine derartige Person, welche bspw. entsprechende steuerpflichtige Umsätze aus seiner unternehmerischen selbständigen Betätigung in Form von Beratung und Produktionsbegleitung zur Gestaltung und Neuplanung von Um- und Ausbauten, Ausstellungen und Messeständen sowie deren Betreuung erzielt hat, einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig, wenn sie (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung der diesbezüglichen abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkte, indem sie beispielsweise im Falle der grundsätzlichen Kenntnis des Fiskus vom Abgabeananspruch – der Umstand, dass für ein Veranlagungsjahr gegenüber dem Pflichtigen ein Umsatzsteueranspruch entstanden ist, war dem Fiskus infolge der eingereichten Abgabenerklärungen insoweit bekannt (wenngleich er keine Kenntnis über die tatsächliche Höhe der Abgabenforderung erlangen konnte) – die Festsetzung der Umsatzsteuer für das diesbezügliche Veranlagungsjahr mit der Summe der für die Voranmeldungszeiträume des Jahres offengelegten zu niedrigen Zahllasten anstrebte und zu diesem Zwecke eine unrichtige Umsatzsteuererklärung bei der Abgabenbehörde einreichte, in welcher die bisher schon verheimlichten steuerpflichtigen Umsätze (hier: die bisher schon verheimlichten vereinnahmten Honorare) weiterhin verdunkelt blieben, andererseits die nicht zustehenden Vorsteuern weiterhin geltend gemacht wurden, damit in der Folge die Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr zu niedrig bescheidmäßig festgesetzt werden würde, was auch tatsächlich geschieht (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG, erste Alternative).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen, zumindest versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach § 33 Abs. 1 FinStrG konsumiert eine solche wegen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bzw. wegen begangener Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzten Umsatzsteuervorauszahlungen in der verkürzten bzw. zu verkürzen versuchten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist.

7. Von einer Hinterziehung an Einkommensteuer nach § 33 Abs. 1 FinStrG wird gesprochen, wenn ein Abgabepflichtiger zumindest bedingt vorsätzlich deren Verkürzung, also den Vorgang, dass hinsichtlich dieser bescheidmäßig festzusetzenden Abgabe ein Bescheid bekanntgegeben (zugestellt) wird, in welchem die Einkommensteuer zu niedrig ausgewiesen

ist, bewirkt. Die Veranlassung dazu ist die Einreichung bzw. Übersendung einer unrichtigen Einkommensteuererklärung per FinanzOnline, in welcher die Höhe des steuerpflichtigen Einkommens zu niedrig ausgewiesen ist, etwa indem im steuerlichen Rechenwerk nur ein Teil der Einnahmen erfasst worden waren.

8. Bedingt vorsätzlich handelte dabei nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen wollte, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügte es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich gehalten und sich mit ihr abgefunden hat.

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

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

9. Von einer gewerbsmäßigen Begehung der Abgabenhinterziehungen wurde gesprochen, wenn es dem Finanzstraftäter darauf angekommen ist, sich durch die wiederkehrende Begehung dieser Abgabenhinterziehungen eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (§ 38 Abs. 1 lit. a FinStrG idF BGBl I 2004/57 mit Wirkung ab dem 5. Juni 2004; ebenso § 38 Abs. 1 FinStrG idF BGBl I 2010/104 iVm § 265 Abs. 1p FinStrG mit Wirkung für Finanzstraftaten ab dem 1. Jänner 2011) bzw. wenn es der Finanzstraftäter die Abgabenhinterziehungen mit der Absicht ausführt hat, sich durch ihre wiederkehrende Begehung einen nicht bloß geringfügigen fortlaufenden abgabenrechtlichen Vorteil zu verschaffen, und 1. unter Einsatz besonderer Fähigkeiten oder Mittel handelte, die eine wiederkehrende Begehung nahelegen, oder 2. zwei weitere solche Taten schon im Einzelnen geplant hat oder 3. bereits zwei solche Taten begangen hat oder einmal wegen einer solchen Tat bestraft worden ist; als ein nicht bloß geringfügiger abgabenrechtlicher Vorteil wurde ein solcher angesehen, der nach einer jährlichen Durchschnittsbetrachtung monatlich den Betrag von 400 Euro überstiegen hat (§ 38 Abs. 1 und 2 FinStrG idF BGBl I 2015/163 mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2016. In weiterer Folge – hier nicht mehr relevant, weil gemäß § 4 Abs. 2 FinStrG entweder das Tatstrafrecht oder Rechts zum Zeitpunkt der Entscheidung des Spruchsenates anzuwenden – wurde die gewerbsmäßige Begehung in einen bloßen erschwerenden Umstand ohne Einfluss auf den Strafraum umgewandelt (§ 23 Abs. 2 FinStrG idF BGBl I 2019/62 mit Wirkung ab dem 23. Juli 2019).

10. Im gegenständlichen Fall ist – siehe oben – Anfang September 2012 eine Selbstanzeige erstattet worden. Die diesbezüglich zu diesem Zeitpunkt geltende Rechtslage hat gelautet wie folgt:

§ 29 FinStrG idF BGBl I 2010/104: „(1) Wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, wird insoweit straffrei, als er seine Verfehlung darlegt (Selbstanzeige). Die Darlegung hat, wenn

die Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften den Zollämtern obliegt, gegenüber einem Zollamt, sonst gegenüber einem Finanzamt zu erfolgen. Sie ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

(2) War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offengelegt werden, und binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des geschuldeten Betrages an den Anzeiger [Fassung zum Zeitpunkt der Entscheidung des Spruchsenates, BGBl I 2014/65: mit der Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheides] zu laufen und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) auf höchstens zwei Jahre verlängert werden. Lebt die Schuld nach Entrichtung ganz oder teilweise wieder auf, so bewirkt dies unbeschadet der Bestimmungen des § 31 insoweit auch das Wiederaufleben der Strafbarkeit.

(3) Straffreiheit tritt nicht ein,

- a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren,
- b) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung der Verletzung einer zollrechtlichen Verpflichtung hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder
- c) wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird.

[Fassung zum Zeitpunkt der Entscheidung des Spruchsenates, BGBl I 2014/65, zusätzlich:

- d) bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches, ausgenommen Vorauszahlungen, eine Selbstanzeige erstattet worden ist.] [...]

(5) Die Selbstanzeige wirkt nur für den Anzeiger und für die Personen, für die sie erstattet wird.

(6) Wurde bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches, ausgenommen Vorauszahlungen, eine Selbstanzeige erstattet, so tritt strafbefreiende Wirkung der neuerlichen Selbstanzeige nur ein, wenn abgesehen von der Erfüllung der übrigen Voraussetzungen, die für die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige erforderlich sind, auch eine mit Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung von 25 % eines sich aus der neuerlichen Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrages, sofern es sich bei diesem

nicht um Vorauszahlungen handelt, rechtzeitig im Sinn des Abs. 2 entrichtet wird. Tritt Straffreiheit nicht ein, so entfällt ab diesem Zeitpunkt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung. Allenfalls bis dahin entrichtete Beträge sind gutzuschreiben. Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. c BAO.“

[Fassung zum Zeitpunkt der Entscheidung des Spruchsenates, BGBl I 2014/65:

„§ 29 FinStrG (6) Werden Selbstanzeigen anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet, tritt straffbefreiende Wirkung hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen nur unter der weiteren Voraussetzung insoweit ein, als auch eine mit einem Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung unter sinngemäßer Anwendung des Abs. 2 entrichtet wird. Die Abgabenerhöhung beträgt 5 % der Summe der sich aus den Selbstanzeigen ergebenden Mehrbeträgen. Übersteigt die Summe der Mehrbeträge 33 000 Euro, ist die Abgabenerhöhung mit 15 %, übersteigt die Summe der Mehrbeträge 100 000 Euro, mit 20 % und übersteigt die Summe der Mehrbeträge 250 000 Euro, mit 30 % zu bemessen. Insoweit Straffreiheit nicht eintritt, entfällt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung, dennoch entrichtete Beträge sind gutzuschreiben. Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. a BAO.

[Fassung zum Zeitpunkt der Entscheidung des Spruchsenates, BGBl I 2014/65:

(7) Wird eine Selbstanzeige betreffend Vorauszahlungen an Umsatzsteuer im Zuge der Umsatzsteuerjahreserklärung erstattet, bedarf es keiner Zuordnung der Verkürzungsbeträge zu den einzelnen davon betroffenen Voranmeldungszeiträumen.“

11. Eine Selbstanzeige wirkt also nicht mehr straffbefreiend, wenn zum Zeitpunkt ihrer Eingabe etwa gegen den Anzeiger, verstanden als Selbstanzeiger, welcher seine unmittelbaren Finanzstraftaten anzeigt, bereits Verfolgungshandlungen im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG stattgefunden haben. Eine derartige Verfolgungshandlung liegt vor bei jeder nach außen erkennbaren Amtshandlung eines Gerichtes, einer Staatsanwaltschaft, einer Finanzstraßbehörde, des Bundesfinanzgerichtes oder eines in § 89 Abs. 2 FinStrG genannten Organes (also Organe der Abgabenbehörde wie bspw. Außenprüfer), die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen (Beschuldigten, Angeklagten) richtet, und zwar auch dann, wenn die einschreitende Behörde oder deren Organ zu dieser Amtshandlung nicht zuständig war, die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreicht hat oder die Person, gegen die sie gerichtet war, davon keine Kenntnis erlangt hat.

Zur Begrifflichkeit einer Verfolgungshandlung siehe für viele z.B. Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, FinStrG I⁵, § 14 Rz 10, wonach Verfolgungshandlungen nur solche Akte wären, die nach ihrer Art und Bedeutung die Absicht des Gerichtes, der Staatsanwaltschaft oder der Finanzstraßbehörde erkennen ließen, den gegen eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat bestehenden konkreten Verdacht auf eine in den

Verfahrensvorschriften vorgesehenen Weise zu prüfen (OGH 25.8.2011, 13 Os 26/11i; VwGH 24.9.2007, 2007/15/0094). Laut dem genannten Judikat des VwGH müsse dem behördlichen Akt insbesondere zu entnehmen sein, welche Tat der betreffenden Person zur Last gelegt wird; auch müsse die Verfolgungshandlung sich auf alle der Bestrafung zu Grunde liegenden Sachverhaltselemente beziehen.

Eine derartige generelle Einschränkung des Begriffes einer Verfolgungshandlung auf verfahrensrechtkonforme Amtshandlungen – entgegen der an sich eindeutigen gesetzlichen Formulierung, wonach auch rechtswidrige Amtshandlungen, bspw. von unzuständigen Behörden (so sie nicht absolut nichtig sind), Verfolgungshandlungen darstellen – wäre jedoch wohl auf einsichtige Weise verfassungswidrig, weil in diesem Falle gerade rechtswidrige Amtshandlungen dem Verdächtigen der Schutzwirkung des § 75 Satz 2 FinStrG berauben würde. Gerade demjenigen, der etwa dringend eines Schutzes vor rechtswidriger Verfolgung bedürfte, würden seine Beschuldigtenrechte abgesprochen. Selbstverständlich ist es aber legitim, möglicherweise erst de lege ferenda, eine Einschränkung der Sperrwirkung einer Verfolgungshandlung in denjenigen Fällen zu fordern, in welchen eine rechtswidrige Amtshandlung zu schützende Rechtsgüter in relevantem Ausmaß beeinträchtigt. Eine Maßregel dafür bietet § 98 Abs. 4 FinStrG, wonach Beweismittel, die unter Verletzung der Bestimmungen des § 84 Abs. 4 erster und letzter Satz, des § 89 Abs. 3, 4, 8 oder 9, des § 103 lit. a bis c oder des § 106 Abs. 2 FinStrG gewonnen wurden, zur Fällung des Erkenntnisses zum Nachteil des Beschuldigten nicht herangezogen werden dürfen: Beweismittel aus Verfolgungshandlungen, welche gegen derartige Bestimmungen verstoßen, unterliegen einem (eingeschränkten) Verwertungsverbot und entfalten insoweit keine Wirkung zu Lasten des Beschuldigten. Es ist nur naheliegend, dass diese Verfolgungshandlungen auch andere Rechtswirkungen zu Lasten des Beschuldigten nicht herbeiführen sollten. Allfällige behördeninterne Formvorschriften sind von dieser Überlegung jedenfalls nicht erfasst.

Auch die weitere Einschränkung, dass dem behördlichen Akt insbesondere zu entnehmen sein müsse, welche Tat der betreffenden Person zur Last gelegt wird und sich die Amtshandlung richtet, entspricht schlicht nicht der gegebenen Rechtslage: Auch eine Amtshandlung zur Erhellung eines Tatverdachtes, bei welcher der Verdächtige gar nicht erkennt, dass gegen ihn ermittelt wird (weil er etwa die Verhandlungssprache nicht versteht, weil er in die Amtshandlung nicht miteingeschlossen ist, z.B. wenn zuerst ein Beitragstäter vernommen wird, weil die Amtshandlung ihn zwar unmittelbar einschließt und auch nach außen erkennbar ist, aber gar nicht bis zu ihm durchdringt, etwa weil das Poststück der Behörde nicht zugestellt werden kann, usw.) oder sich die Amtshandlung nur auf einen Teilaspekt der vorgeworfenen Tat richtet (etwa wenn bei einem umfangreichen Sachverhalt momentan eine Auskunftsperson, Zeuge oder der Verdächtige selbst zu diesem Teilaspekt vernommen wird) ist nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut eine Verfolgungshandlung: JEDE nach außen erkennbare und nicht nur manche der Amtshandlungen, die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen richten, sind Verfolgungshandlungen; eine Grenze

ergibt sich lediglich dort, wo ein Handeln eines Organwalters nach dem äußeren Anschein nicht mehr einer Finanzstrafbehörde zugerechnet werden kann.

Die hier postulierten Einschränkungen beziehen sich vielmehr auf das Ausmaß des erforderlichen Verdachtes, welchen der Organwalter bei Vornahme seiner Amtshandlung gehegt hat: Dieser Verdacht muss sich gegen eine bestimmte Person als eines Finanzvergehen Verdächtigen gerichtet haben und sich dabei auf alle Sachverhaltselemente der vorgeworfenen Tat bezogen haben.

Ob ein solcher Verdacht bestanden hat, ist Gegenstand einer Beweiswürdigung im Sinne des § 98 Abs. 3 FinStrG. Ein solche Beurteilungslage auf Seite des Organwalters, beschrieben als Verdacht, ist mehr als eine bloße Vermutung; auch hat er die subjektive Tatseite zu umfassen. Es müssen – dem Organwalter ein logischer Erkenntnisgewinn unterstellt – genügende Gründe vorliegen, die die Annahme der in Frage stehenden These rechtfertigen, beispielsweise, dass der laut Aktenlage für den Organwalter Verdächtige als Täter der vorgeworfenen Finanzvergehen in Betracht kommt. Ein derartiger Verdacht kann gerechtfertigt immer nur aufgrund einer Schlussfolgerung aus Tatsachen entstehen (z.B. für viele: VwGH 8.9.1988, 88/16/0093; VwGH 20.11.1996, 95/14/0120, 0131, 0132; VwGH 29.6.2005, 2003/14/0089; VwGH 21.9.2009, 2009/16/0111; VwGH 25.2.2010, 2010/16/0021). Er bedingt sohin vernünftigerweise die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf die vom Verdacht umschlossene Annahme, z.B. dass Finanzvergehen begangen wurden, geschlossen werden kann (z.B. für viele: VwGH 21.4.2005, 2002/15/0036; VwGH 28.6.2007, 2007/16/0074; VwGH 5.4.2011, 2009/16/0225; VwGH 29.11.2011, 2011/16/0177; VwGH 22.12.2011, 2010/16/0063; VwGH 26.1.2012, 2010/16/0073; etc.).

12. Auch eine zumindest teilweise erfolgte Entdeckung der Finanzstraftat hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale, wohl durch Organwalter, welche Verfolgungshandlungen laut Pkt. 11. setzen können, und das Bekanntsein dieses Umstandes durch den Anzeiger, entfaltet eine Sperrwirkung gegen eine Straffreiheit einer Selbstanzeige. Von einer Tatentdeckung ist zu sprechen, wenn für die Person, welche das finanzstrafrechtliche Geschehen wahrgenommen hat, bei vorläufiger Beurteilung der Nachweis der Verwirklichung eines objektiven finanzstrafrechtlichen Tatbestandes wahrscheinlich ist (so bereits z.B. VwGH 21.3.2002, 2001/16/0471; BFG 8.5.2018, RV/6300005/2017).

13. Gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG verjähren Abgabenhinterziehungen nach § 33 FinStrG, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und – hier nicht gegeben – Zeiten eines Höchstgerichtsverfahrens verstrichen sind (absolute Verjährung). Davon abgesehen verjähren Abgabenhinterziehungen nach § 33 FinStrG binnen fünf Jahren und Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG nach drei Jahren. Diese Verjährungsfristen beginnen gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört wie im gegenständlichen Fall zum Tatbestand ein Erfolg (hier bei den

Abgabenhinterziehungen: das Bewirken der Verkürzung), so beginnt die Verjährung erst mit dem Eintritt dieses Erfolges zu laufen. Zusätzlich zu beachten ist auch noch die Bestimmung des § 31 Abs. 3 FinStrG, wonach in dem Fall, dass der Täter während der Verjährungsfrist ein (weiteres) vorsätzliches, nicht geringfügiges Finanzvergehen begangen hat, die Verjährung für die erste Tat nicht eintritt, bevor nicht auch für die zweite Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist. Strittig ist, ob die Ablaufhemmung des § 31 Abs. 3 FinStrG auch durch spätere nicht geringfügige vorsätzliche Finanzvergehen, deren Strafbarkeit nachträglich bspw. durch eine strafaufhebende Selbstanzeige aufgehoben wird, ausgelöst wird (zur Problematik siehe *Lang/Seilern-Aspang in Tannert/Kotschnigg/Twardosz, FinStrG § 31 Rz 73 ff*).

14. Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG haben die Finanzstraßenbehörden – 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. Diese Tatsachen beziehen sich auf den maßgeblichen Sachverhalt im Sinne des § 98 Abs. 1 FinStrG, wozu etwa auch die Umstände im Zuge der Erstattung einer Selbstanzeige gehören, nicht jedoch auf rein verfahrensrechtliche Aspekte. Dabei ist der Nachweis nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite zu führen. Bleiben Zweifel bestehen, sind diese somit zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

15. Unter Bedachtnahme auf diese Rechtslage ergibt sich aus den Akten folgender finanzstrafrechtlich relevanter Sachverhalt:

15.1. Fehlverhalten des Beschuldigten betreffend 2003:

Betreffend das Veranlagungsjahr 2003 hat der Bühnen- und Kostümbildner A durch seine Steuerberaterin G am 29. November 2004 Umsatz- und Einkommensteuererklärungen per FinanzOnline an das zuständige Finanzamt Salzburg-Stadt übersenden lassen, in welchen ein Verlust aus seiner selbständigen Arbeit in Höhe von - € 15.088,44 und geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Arbeitnehmer des Vereines „D“ im Ausmaß von € 2.833,59 ausgewiesen waren, sodass sich bei erklärungsgemäßer Veranlagung am 30. November 2004 ein Umsatzsteuerguthaben von -€ 282,19 und ein Einkommensteuerguthaben von -€ 52,27 ergeben haben (Verfahrensdaten, Finanzstrafakt, Bl. 20; ESt-Bescheid 2003, Finanzstrafakt, Bl. 39 f; Kontoabfrage betreffend den Beschuldigten).

Tatsächlich aber ist A gar nicht bei dem obgenannten Verein beschäftigt gewesen; er hat vielmehr neben seinen in der Einnahmen- /Ausgabenerklärung für 2003 offengelegten Honoraren in Höhe von € 17.187,74 (Veranlagungsakt, Veranlagung 2003) noch weitere Honorare aus seiner selbständigen Tätigkeit in Höhe von € 14.941,01 und € 7.549,28 vereinnahmt, indem er für die YYYYY, die YYYY1, die YYYYYY, die YYYY2 und die YYYYY Leistungen erbrachte, welche er aber – auf Anraten dritter Personen aus Gründen einer Steuerersparnis – über den genannten Verein „D“ und den weiteren Verein „C“ mit seinen

Kunden umsatzsteuerfrei abgerechnet hat. Lediglich einen kleinen Teil der Honorare davon im Ausmaß von € 3.278,43 hat er unter dem Titel „sonstige Ersätze von Vereinen“ in seiner Einnahmen- / Ausgabenerklärung erfasst gehabt. Die Leistungen beinhalteten laut den gestellten Honorarnoten die Beratung und Produktionsbegleitung zur Gestaltung und Neuplanung von Um- und Ausbauten, Ausstellungen und Messeständen sowie deren Betreuung und lagen nicht im Tätigkeitsbereich der Vereine (Außenprüfung zu ABNr3, Bericht vom 25. September 2012, Tz 2, 4, Finanzstrafakt, Bl. 79 f). Die Fehldarstellung und die Erstellung unzutreffender Belege ist A umso leichter gefallen, als beim Verein „D“ die ihm nahestehende H die Obfrau und er selbst Kassier sowie beim Verein „C“ wiederum er selbst Kassier gewesen sind (Vereinsregisterauszüge, Finanzstrafakt, Bl. 2 und 4). Hätte A diesen Gegebenheiten entsprechende Steuererklärungen bei der Abgabenbehörde einreichen lassen, wäre die Umsatzsteuer mit € 4.118,72 und die Einkommensteuer mit € 0,00 festzusetzen gewesen (Finanzstrafakt, Bl. 21, 42). Unterstellt man A eine zumindest bedingt vorsätzliche Vorgangsweise, hat er betreffend das Veranlagungsjahr 2003 am 3. Dezember 2004 (Datum der Bescheidzustellung) eine Hinterziehung an Umsatzsteuer in Höhe von € 4.400,91 gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Anlässlich einer gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG angeordneten Außenprüfung zu ABNr3 und einer in diesem Zusammenhang erstatteten Selbstanzeige vom 6. September 2012 (Details siehe Pkt. 15.6.) ist der relevante Sachverhalt im September 2012 zu Tage getreten. Der korrigierte Umsatzsteuerbescheid ist am 25. September 2012 erlassen und unter der Annahme eines dreitägigen Postlaufes am 28. September zugestellt worden (Finanzstrafakt, Bl. 21). Da die Entrichtung der Abgabe, deren Einhebung ausgesetzt worden ist, zum Zeitpunkt der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes noch nicht stattgefunden hat (Kontoabfrage; Anmerkung: die Entrichtung erfolgte erst am 12. Mai 2020), ist die maximale Zweijahresfrist des § 29 Abs. 2 FinStrG ab Bescheidbekanntgabe für einen Zahlungsaufschub jedenfalls überschritten, sodass die Selbstanzeige für die Abgabenverkürzung des Veranlagungsjahres 2003 nicht strafaufhebend gewesen ist. Die Finanzstrafbehörde hat jedoch, wohl aufgrund der drohenden absoluten Verjährung, bereits die Einleitung des diesbezüglichen Finanzstrafverfahrens unterlassen (Einleitungsverfügung vom 1. Oktober 2014, Finanzstrafakt, Bl. 136 ff).

In Anbetracht der anzuwendenden Ablaufhemmung nach § 31 Abs. 3 FinStrG wäre die Verjährung der Strafbarkeit mit Verjährung derselben bezüglich der Hinterziehungen betreffend das Veranlagungsjahr 2010 am 8. Dezember 2016 eingetreten. Liegt wie gegeben keine gerichtliche Zuständigkeit vor (siehe dazu Pkt. 16.), ist die Strafbarkeit des Finanzvergehens bereits mit 3. Dezember 2014 erloschen gewesen.

Die hier beschriebene Hinterziehung an Umsatzsteuer des A betreffend das Veranlagungsjahr 2003 ist nicht Verfahrensgegenstand vor dem Bundesfinanzgericht.

15.2. Fehlverhalten des Beschuldigten betreffend 2004:

Betreffend das Veranlagungsjahr 2004 hat der Bühnen- und Kostümbildner A durch seine Steuerberaterin G am 6. Oktober 2005 Umsatz- und Einkommensteuererklärungen per FinanzOnline an das zuständige Finanzamt Salzburg-Stadt übersenden lassen, in welchen einen kleinen Gewinn aus seiner selbständigen Arbeit in Höhe von € 998,78 und geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Arbeitnehmer des Vereines „D“ im Ausmaß von € 3.356,28 ausgewiesen waren, sodass sich bei erklärungskonformer Veranlagung am 7. Oktober 2005 eine Umsatzsteuer von € 4.131,14 und eine Einkommensteuer von € 0,00 ergeben haben (Verfahrensdaten, Finanzstrafakt, Bl. 18 f; USt-Bescheid 2004, Finanzstrafakt, Bl. 22 f; ESt-Bescheid 2004, Finanzstrafakt, Bl. 44; Kontoabfrage betreffend den Beschuldigten).

Tatsächlich aber ist A gar nicht bei dem obgenannten Verein beschäftigt gewesen; er hat vielmehr neben seinen in der Einnahmen- /Ausgabenerklärung für 2004 offengelegten Honoraren in Höhe von € 35.406,74 (Veranlagungsakt, Veranlagung 2004) noch weitere Honorare aus seiner selbständigen Tätigkeit in Höhe von € 16.406,02 und € 10.000,00 vereinnahmt, indem er für die YYYYY, die YYYY1, die YYYYYY, die YYYY2 und die YYYYY Leistungen erbrachte, welche er aber – auf Anraten dritter Personen aus Gründen einer Steuerersparnis – über den genannten Verein „D“ und den weiteren Verein „C“ mit seinen Kunden umsatzsteuerfrei abgerechnet hat. Lediglich einen kleineren Teil der Honorare davon im Ausmaß von € 4.673,34 und wohl auch € 3.384,76 hat er unter dem Titel „sonstige Ersätze von Vereinen“ und „Fahrtkostenersätze“ in seiner Einnahmen- / Ausgabenerklärung erfasst gehabt. Die Leistungen beinhalteten laut den gestellten Honorarnoten die Beratung und Produktionsbegleitung zur Gestaltung und Neuplanung von Um- und Ausbauten, Ausstellungen und Messeständen sowie deren Betreuung und lagen nicht im Tätigkeitsbereich der Vereine (Außenprüfung zu ABNr3, Bericht vom 25. September 2012, Tz 2, 4, Finanzstrafakt, Bl. 79 f). Die Fehldarstellung und die Erstellung unzutreffender Belege ist A umso leichter gefallen, als beim Verein „D“ die ihm nahestehende H die Obfrau und er selbst Kassier sowie beim Verein „C“ wiederum er selbst Kassier gewesen sind (Vereinsregisterauszüge, Finanzstrafakt, Bl. 2 und 4). Hätte A diesen Gegebenheiten entsprechende Steuererklärungen bei der Abgabenbehörde einreichen lassen, wäre die Umsatzsteuer mit € 9.280,98 und die Einkommensteuer mit € 4.479,93 (möglicherweise abzüglich der ESt für die Position Fahrtkostenersätze, also verbleibend mit € 3.430,65) festzusetzen gewesen (Finanzstrafakt, Bl. 24, 43). Unterstellt man A eine zumindest bedingt vorsätzliche Vorgangsweise, hat er betreffend das Veranlagungsjahr 2004 am 12. Oktober 2005 (Datum der Bescheidzustellung) eine Hinterziehung an Umsatzsteuer in Höhe von € 5.149,84 und an Einkommensteuer in Höhe von zumindest € 3.430,65 gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Anlässlich einer gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG angeordneten Außenprüfung zu ABNr3 und einer in diesem Zusammenhang erstatteten Selbstanzeige vom 6. September 2012 (Details siehe Pkt. 15.6.) ist der relevante Sachverhalt im September 2012 zu Tage getreten. Die korrigierten Abgabenbescheide sind am 25. September 2012 erlassen und unter der Annahme eines dreitägigen Postlaufes am 28. September zugestellt worden (Finanzstrafakt, Bl. 24, 43). Da die

Entrichtung der Abgaben, deren Einhebung ausgesetzt worden ist, zum Zeitpunkt der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes noch nicht stattgefunden hat (Kontoabfrage; Anmerkung: die Entrichtung erfolgte erst am 12. Mai 2020), ist die maximale Zweijahresfrist des § 29 Abs. 2 FinStrG ab Bescheidebekanntgabe für einen Zahlungsaufschub jedenfalls überschritten, sodass die Selbstanzeige für die Abgabenverkürzungen des Veranlagungsjahres 2004 nicht strafaufhebend gewesen ist. Liegt wie gegeben keine gerichtliche Zuständigkeit vor (siehe dazu Pkt. 16.), ist die Strafbarkeit des Finanzvergehens jedoch infolge eingetretener absoluter Verjährung bereits mit 12. Oktober 2015 erloschen gewesen, weshalb der Spruchsenat zu Recht das diesbezüglich eingeleitete Finanzstrafverfahren (Einleitungsverfügung vom 1. Oktober 2014, Finanzstrafakt, Bl. 136 ff) eingestellt hat (Finanzstrafakt, Bl. 192 verso, 200 verso).

Infolge der Einschränkung des Rechtsmittels des Amtsbeauftragten (siehe oben Pkt. D.) ist diese Einstellung in Rechtskraft erwachsen.

Die hier beschriebene Hinterziehung an Umsatz- und Einkommensteuer des A betreffend das Veranlagungsjahr 2004 ist nicht Verfahrensgegenstand vor dem Bundesfinanzgericht.

15.3. Fehlverhalten des Beschuldigten betreffend 2005:

Betreffend das Veranlagungsjahr 2005 hat der Bühnen- und Kostümbildner A durch seine Steuerberaterin G am 25. Oktober 2006 Umsatz- und Einkommensteuererklärungen per FinanzOnline an das zuständige Finanzamt Salzburg-Stadt übersenden lassen, in welchen einen kleinen Gewinn aus seiner selbständigen Arbeit in Höhe von € 3.522,66 und geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Arbeitnehmer des Vereines „D“ im Ausmaß von € 3.749,52 ausgewiesen waren, sodass sich bei erklärungsgemäßer Veranlagung am 27. Oktober 2005 eine Umsatzsteuer von € 4.842,82 und eine Einkommensteuer von € 0,00 ergeben haben (Verfahrensdaten, Finanzstrafakt, Bl. 16 f; USt-Bescheid 2005, Finanzstrafakt, Bl. 25 f; ESt-Bescheid 2005, Finanzstrafakt, Bl. 45 f; Kontoabfrage betreffend den Beschuldigten).

Tatsächlich aber ist A gar nicht bei dem obgenannten Verein beschäftigt gewesen; er hat vielmehr neben seinen in der Einnahmen- / Ausgabenerklärung für 2005 offengelegten Honoraren in Höhe von € 36.456,73 (Veranlagungsakt, Veranlagung 2005) noch weitere Honorare aus seiner selbständigen Tätigkeit in Höhe von € 19.586,83 und € 17.666,15 vereinnahmt, indem er für die [...], die [...], die [...], die [...] und die [...] Leistungen erbrachte, welche er aber – auf Anraten dritter Personen aus Gründen einer Steuerersparnis – über den genannten Verein „D“ und den weiteren Verein „C“ mit seinen Kunden umsatzsteuerfrei abgerechnet hat. Die Fehldarstellung und die Erstellung unzutreffender Belege ist A umso leichter gefallen, als beim Verein „D“ die ihm nahestehende [...] die Obfrau und er selbst Kassier sowie beim Verein „C“ wiederum er selbst Kassier gewesen sind (Vereinsregisterauszüge, Finanzstrafakt, Bl. 2 und 4). Lediglich einen kleineren Teil der

Honorare davon im Ausmaß von € 4.928,87 (nicht wie im Prüfungsbericht € 4.673,34) und wohl auch € 1.547,33 hat er unter dem Titel „sonstige Ersätze von Vereinen“ und „Fahrtkostenersätze“ in seiner Einnahmen- / Ausgabenerklärung erfasst gehabt. Die Leistungen beinhalteten laut den gestellten Honorarnoten die Beratung und Produktionsbegleitung zur Gestaltung und Neuplanung von Um- und Ausbauten, Ausstellungen und Messeständen sowie deren Betreuung und lagen nicht im Tätigkeitsbereich der Vereine (Außenprüfung zu ABNr3, Bericht vom 25. September 2012, Tz 2, 4, Finanzstrafakt, Bl. 79 f). Hätte A diesen Gegebenheiten entsprechende Steuererklärungen bei der Abgabenbehörde einreichen lassen, wäre die Umsatzsteuer mit € 11.496,04 und die Einkommensteuer mit € 10.205,29 (möglicherweise abzüglich der ESt für die Differenz bei den „sonstigen Ersätzen Vereine“ und die Position Fahrtkostenersätze, also verbleibend mit € 9.419,31) festzusetzen gewesen (Finanzstrafakt, Bl. 27, 48). Unterstellt man A eine zumindest bedingt vorsätzliche Vorgangsweise, hat er betreffend das Veranlagungsjahr 2005 am 30. Oktober 2006 (Datum der Bescheidzustellung) eine Hinterziehung an Umsatzsteuer in Höhe von € 7.153,22 und an Einkommensteuer in Höhe von zumindest € 9.419,31 gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Im Zuge einer ersten Außenprüfung im Frühjahr 2010 hat die Prüferin den Darlegungen des Beschuldigten Glauben geschenkt (Bericht vom 16. März 2010 zu ABNr1, Veranlagungsakt, BP-Akten).

Erst anlässlich einer gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG angeordneten Außenprüfung zu ABNr3 und einer in diesem Zusammenhang erstatteten Selbstanzeige vom 6. September 2012 (Details siehe Pkt. 15.6.) ist der relevante Sachverhalt im September 2012 zu Tage getreten. Die korrigierten Abgabenbescheide sind am 25. September 2012 erlassen und unter der Annahme eines dreitägigen Postlaufes am 28. September zugestellt worden (Finanzstrafakt, Bl. 27, 48). Da die Entrichtung der Abgaben, deren Einhebung ausgesetzt worden ist, zum Zeitpunkt der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes noch nicht stattgefunden hat (Kontoabfrage; Anmerkung: die Entrichtung erfolgte erst am 12. Mai 2020), ist die maximale Zweijahresfrist des § 29 Abs. 2 FinStrG ab Bescheidbekanntgabe für einen Zahlungsaufschub jedenfalls überschritten, sodass die Selbstanzeige für die Abgabenverkürzungen des Veranlagungsjahres 2005 nicht strafaufhebend gewesen ist. Liegt wie gegeben keine gerichtliche Zuständigkeit vor (siehe dazu Pkt. 16.), ist nunmehr die Strafbarkeit dieser Finanzvergehen infolge eingetretener absoluter Verjährung bereits mit 30. Oktober 2016 erloschen.

Der Spruchsenat hat zwar das diesbezüglich eingeleitete Finanzstrafverfahren (Einleitungsverfügung vom 1. Oktober 2014, Finanzstrafakt, Bl. 136 ff) ursprünglich zu Unrecht eingestellt (Finanzstrafakt, Bl. 192 verso, 200 verso); infolge der erwähnten zwischenzeitlich eingetretenen absoluten Verjährung ist der Beschwerde des Amtsbeauftragten bezüglich der Verkürzungen für 2005 jedoch kein Erfolg beschieden.

15.4. Fehlverhalten des Beschuldigten betreffend 2006:

Betreffend das Veranlagungsjahr 2006 hat der Bühnen- und Kostümbildner A durch seine Steuerberaterin G am 29. November 2007 Umsatz- und Einkommensteuererklärungen per FinanzOnline an das zuständige Finanzamt Salzburg-Stadt übersenden lassen, in welchen ein Verlust aus seiner selbständigen Arbeit in Höhe von - € 4.751,63 und geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Arbeitnehmer des Vereines „D“ im Ausmaß von € 3.865,92 ausgewiesen waren, sodass sich bei erklärungsgemäßer Veranlagung am 30. November 2007 ein Umsatzsteuerguthaben von -€ 1.151,78 und eine Einkommensteuer von € 0,00 ergeben haben (Verfahrensdaten, Finanzstrafakt, Bl. 14 f; USt-Bescheid 2006, Finanzstrafakt, Bl. 28 f; ESt-Bescheid 2006, Finanzstrafakt, Bl. 49 ff; Kontoabfrage betreffend den Beschuldigten).

Tatsächlich aber ist A gar nicht bei dem obgenannten Verein beschäftigt gewesen; er hat vielmehr neben seinen in der Einnahmen- / Ausgabenklärung für 2006 offengelegten Honoraren in Höhe von € 17.604,87 (Veranlagungsakt, Veranlagung 2006) noch weitere Honorare aus seiner selbständigen Tätigkeit in Höhe von € 17.680,41 und € 11.355,01 vereinnahmt, indem er für die [...], die YYYY1, die [...], die [...] und die [...] Leistungen erbrachte, welche er aber – auf Anraten dritter Personen aus Gründen einer Steuerersparnis – über den genannten Verein „D“ und den weiteren Verein „C“ mit seinen Kunden umsatzsteuerfrei abgerechnet hat. Die Fehldarstellung und die Erstellung unzutreffender Belege ist A umso leichter gefallen, als beim Verein „D“ die ihm nahestehende [...] die Obfrau und er selbst Kassier sowie beim Verein „C“ wiederum er selbst Kassier gewesen sind (Vereinsregisterauszüge, Finanzstrafakt, Bl. 2 und 4). Lediglich einen kleineren Teil der Honorare davon im Ausmaß von € 6.557,00 und wohl auch € 1.001,44 hat er unter dem Titel „sonstige Ersätze von Vereinen“ und „Fahrtkostenersätze“ in seiner Einnahmen- / Ausgabenklärung erfasst gehabt. Die Leistungen beinhalteten laut den gestellten Honorarnoten die Beratung und Produktionsbegleitung zur Gestaltung und Neuplanung von Um- und Ausbauten, Ausstellungen und Messeständen sowie deren Betreuung und lagen nicht im Tätigkeitsbereich der Vereine (Außenprüfung zu ABNr3, Bericht vom 25. September 2012, Tz 2, 4, Finanzstrafakt, Bl. 79 f). Hätte A diesen Gegebenheiten entsprechende Steuererklärungen bei der Abgabenbehörde einreichen lassen, wäre die Umsatzsteuer mit € 4.525,27 und die Einkommensteuer mit € 3.869,54 (möglicherweise abzüglich der ESt für die Position Fahrtkostenersätze, also verbleibend mit € 3.305,66) festzusetzen gewesen (Finanzstrafakt, Bl. 30, 52). Unterstellt man A eine zumindest bedingt vorsätzliche Vorgangsweise, hat er betreffend das Veranlagungsjahr 2006 am 3. Dezember 2007 (Datum der Bescheidzustellung) eine Hinterziehung an Umsatzsteuer in Höhe von € 5.677,05 und an Einkommensteuer in Höhe von zumindest € 3.305,66 gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Im Zuge einer ersten Außenprüfung im Frühjahr 2010 hat die Prüferin den Darlegungen des Beschuldigten Glauben geschenkt und im Wesentlichen – ohne steuerliche Auswirkung und hier nicht Verfahrensgegenstand – Privatanteile an geltend gemachten Aufwendungen ausgeschieden (Bericht vom 16. März 2010 zu ABNr1, Veranlagungsakt, BP-Akten).

Erst anlässlich einer gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG angeordneten Außenprüfung zu ABNr3 ist der relevante Sachverhalt im September 2012 zu Tage getreten, wobei aufgrund der straufhebenden Selbstanzeige (Details siehe Pkt. 15.6.) der Spruchsenat zu Recht das diesbezüglich eingeleitete Finanzstrafverfahren (Einleitungsverfügung vom 1. Oktober 2014, Finanzstrafakt, Bl. 136 ff) eingestellt hat (Finanzstrafakt, Bl. 192 verso, 200 verso). Die Beschwerde des Amtsbeauftragten erweist sich daher diesbezüglich als unbegründet.

Liegt wie gegeben keine gerichtliche Zuständigkeit vor (siehe dazu Pkt. 16.), ist nunmehr überdies die Strafbarkeit dieser Finanzvergehen bereits mit 3. Dezember 2017 erloschen gewesen.

15.5. Fehlverhalten des Beschuldigten betreffend 2007:

Betreffend das Veranlagungsjahr 2007 hat der Bühnen- und Kostümbildner A durch seine Steuerberaterin G am 18. März 2009 Umsatz- und Einkommensteuererklärungen per FinanzOnline an das zuständige Finanzamt Salzburg-Stadt übersenden lassen, in welchen ein Gewinn aus seiner selbständigen Arbeit in Höhe von € 12.100,58 (Veranlagungsakt, Einnahmen- / Ausgaben-Rechnung 2007; laut Außenprüfung ABNr1, Tz. 8: € 11.688,89) und geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Arbeitnehmer des Vereines „D“ im Ausmaß von € 3.961,92 (Finanzstrafakt, Bl. 55) ausgewiesen waren, sodass sich bei erklärungsgemäßer Veranlagung eine Umsatzsteuer von € 4.281,81 und eine Einkommensteuer von € 1.541,31 ergeben hätten (Verfahrensdaten und Ableitung aus dem Außenprüfungsbericht ABNr1).

Die eingereichten Steuererklärungen wurden im Zuge einer ersten Außenprüfung im Frühjahr 2010 überprüft, wobei aber die Prüferin den Darlegungen des Beschuldigten Glauben geschenkt und im Wesentlichen – ohne steuerliche Auswirkung und hier nicht Verfahrensgegenstand – lediglich Privatanteile an geltend gemachten Aufwendungen ausgeschieden hat (Bericht vom 16. März 2010 zu ABNr1, Veranlagungsakt, BP-Akten). Auf Basis dieser Erstprüfung sind am 22. März 2010 entsprechende Bescheide ergangen, wobei die Umsatzsteuer mit € 4.345,16 und die Einkommensteuer mit € 2.443,39 festgesetzt wurden (Finanzstrafakt, Bl. 12 f; USt-Bescheid 2007, Finanzstrafakt, Bl. 32; ESt-Bescheid 2007, Finanzstrafakt, Bl. 54 f; Kontoabfrage betreffend den Beschuldigten).

Erst anlässlich einer gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG angeordneten Außenprüfung zu ABNr3 ist der relevante Sachverhalt im September 2012 zu Tage getreten, wonach A tatsächlich gar nicht bei dem obgenannten Verein beschäftigt gewesen ist; er hat vielmehr neben seinen in der Einnahmen- / Ausgabenerklärung für 2007 offengelegten Honoraren in Höhe von € 34.550,00 (Veranlagungsakt, Veranlagung 2007) noch weitere Honorare aus seiner selbständigen Tätigkeit in Höhe von € 23.365,46 und € 24.500,00 vereinnahmt, indem er für die YYYYY, die YYYYY1, die YYYYYY, die YYYYY2 und die YYYYY Leistungen erbrachte, welche er aber – auf Anraten dritter Personen aus Gründen einer Steuerersparnis – über den genannten Verein „D“

und den weiteren Verein „C“ mit seinen Kunden umsatzsteuerfrei abgerechnet hat. Die Fehldarstellung und die Erstellung unzutreffender Belege ist A umso leichter gefallen, als beim Verein „D“ die ihm nahestehende H die Obfrau und er selbst Kassier sowie beim Verein „C“ wiederum er selbst Kassier gewesen sind (Vereinsregistrauszüge, Finanzstrafakt, Bl. 2 und 4). Lediglich einen kleineren Teil der Honorare davon im Ausmaß von € 12.087,24 und wohl auch € 2.442,81 hat er unter dem Titel „sonstige Ersätze von Vereinen“ und „Fahrtkostenersätze“ in seiner Einnahmen- / Ausgabenklärung erfasst gehabt. Die Leistungen beinhalteten laut den gestellten Honorarnoten die Beratung und Produktionsbegleitung zur Gestaltung und Neuplanung von Um- und Ausbauten, Ausstellungen und Messeständen sowie deren Betreuung und lagen nicht im Tätigkeitsbereich der Vereine (Außenprüfung zu ABNr3, Bericht vom 25. September 2012, Tz 2, 4, Finanzstrafakt, Bl. 79 f). Hätte A diesen Gegebenheiten entsprechende Steuererklärungen bei der Abgabenbehörde einreichen lassen, wäre die Umsatzsteuer mit € 13.675,01 und die Einkommensteuer mit € 15.975,90 (möglicherweise abzüglich der ESt für die Position Fahrtkostenersätze, also verbleibend mit € 14.910,93) festzusetzen gewesen (Finanzstrafakt, Bl. 32, 53).

Unterstellt man A eine zumindest bedingt vorsätzliche Vorgangsweise, hat er betreffend das Veranlagungsjahr 2007 am 25. März 2010 (Datum der Bescheidzustellung) – ausgehend von den nach der Erstprüfung ergangenen Bescheiden – eine Hinterziehung an Umsatzsteuer in Höhe von € 9.329,85 und an Einkommensteuer in Höhe von zumindest € 12.467,54 gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG begangen. Aufgrund der strafaufhebenden Selbstanzeige vom 6. September 2012 (Details siehe Pkt. 15.6.) hat der Spruchsenat zu Recht das diesbezüglich eingeleitete Finanzstrafverfahren (Einleitungsverfügung vom 1. Oktober 2014, Finanzstrafakt, Bl. 136 ff) eingestellt (Finanzstrafakt, Bl. 192 verso, 200 verso).

Die Beschwerde des Amtsbeauftragten erweist sich daher diesbezüglich als unbegründet.

15.6. Fehlverhalten des Beschuldigten betreffend 2008:

15.6.1. Betreffend das Veranlagungsjahr 2008 hat der Bühnen- und Kostümbildner A durch seine Steuerberaterin G am 25. Februar 2010 Umsatz- und Einkommensteuererklärungen per FinanzOnline an das zuständige Finanzamt Salzburg-Stadt übersenden lassen, in welchen ein Verlust aus seiner selbständigen Arbeit in Höhe von -€ 18.294,75 (Veranlagungsakt, Einnahmen- / Ausgaben-Rechnung 2008; laut Außenprüfung ABNr1, Tz. 8) und geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Arbeitnehmer des Vereines „D“ im Ausmaß von € 4.056,12 (Finanzstrafakt, Bl. 57) ausgewiesen waren, sodass sich bei erklärungsgemäßer Veranlagung eine Umsatzsteuer von € 3.009,58 und eine Einkommensteuer von € 0,00 ergeben hätten (Verfahrensdaten, Finanzstrafakt, Bl. 11, und Ableitung aus dem Außenprüfungsbericht ABNr1).

Die eingereichten Steuererklärungen wurden im Zuge einer ersten Außenprüfung im Frühjahr 2010 überprüft, wobei aber die Prüferin den Darlegungen des Beschuldigten Glauben

geschenkt und im Wesentlichen – hier nicht Verfahrensgegenstand – lediglich Privatanteile an geltend gemachten Aufwendungen ausgeschieden hat. Aufgefallen ist ihr aber, dass der Beschuldigte die Erlöse aus von ihm in seiner Umsatzsteuererklärung als steuerfreie Auslandsleistungen in Höhe von € 11.506,89 offengelegten eigenen Umsätze in seiner Einkommensteuererklärung nicht erfasst hatte. Diese vom Beschuldigten vereinnahmten Honorare wurden als Kostenersätze der Vereine „D“, „B“ und „C“ bezeichnet und als weitere selbständige Einkünfte nacherfasst, wenngleich insoweit ohne steuerliche Auswirkung (Veranlagungsakt, BP-Akten, Bericht vom 16. März 2010 zu ABNr1, Tz. 2). Auf Basis dieser Erstprüfung sind am 22. März 2010 entsprechende Bescheide ergangen, wobei die Umsatzsteuer mit € 3.207,65 und die Einkommensteuer mit € 0,00 festgesetzt wurden (Verfahrensdaten, Finanzstrafakt, Bl. 11; USt-Bescheid 2008, Finanzstrafakt, Bl. 33; ESt-Bescheid 2008, Finanzstrafakt, Bl. 56 f; Kontoabfrage betreffend den Beschuldigten).

Tatsächlich aber ist A gar nicht bei dem obgenannten Verein beschäftigt gewesen; er hat vielmehr neben seinen in der Einnahmen- / Ausgabenerklärung für 2008 offengelegten Honoraren in Höhe von € 34.716,37 (Veranlagungsakt, Veranlagung 2008) und den genannten € 11.506,89 noch weitere Honorare aus seiner selbständigen Tätigkeit in Höhe von € 27.657,23 und € 20.833,33 vereinnahmt, indem er für die YYYYY, die YYYY1, die YYYYYY, die YYYY2 und die YYYYY Leistungen erbrachte, welche er aber – auf Anraten dritter Personen aus Gründen einer Steuerersparnis – über den genannten Verein „D“ und den weiteren Verein „C“ mit seinen Kunden umsatzsteuerfrei abgerechnet hat. Die Fehldarstellung und die Erstellung unzutreffender Belege ist A umso leichter gefallen, als beim Verein „D“ die ihm nahestehende H die Obfrau und er selbst Kassier sowie beim Verein „C“ wiederum er selbst Kassier gewesen sind (Vereinsregisterauszüge, Finanzstrafakt, Bl. 2 und 4). Anders als in den Vorjahren hat er auch nicht einen kleineren Teil der Honorare davon unter dem Titel „sonstige Ersätze von Vereinen“ und „Fahrtkostenersätze“ in seiner Einnahmen- / Ausgabenerklärung erfasst gehabt. Die Leistungen beinhalteten laut den gestellten Honorarnoten die Beratung und Produktionsbegleitung zur Gestaltung und Neuplanung von Um- und Ausbauten, Ausstellungen und Messeständen sowie deren Betreuung und lagen nicht im Tätigkeitsbereich der Vereine (Außenprüfung zu ABNr3, Bericht vom 25. September 2012, Tz 2, 4, Finanzstrafakt, Bl. 79 f). Hätte A diesen Gegebenheiten entsprechende Steuererklärungen bei der Abgabenbehörde einreichen lassen, wäre die Umsatzsteuer mit € 12.833,26 und die Einkommensteuer mit € 8.343,57 festzusetzen gewesen (Finanzstrafakt, Bl. 34, 58). Unterstellt man A eine zumindest bedingt vorsätzliche Vorgangsweise, hat er betreffend das Veranlagungsjahr 2008 am 25. März 2010 (Datum der Bescheidzustellung) eine Hinterziehung an Umsatzsteuer in Höhe von € 9.625,61 und an Einkommensteuer in Höhe von zumindest € 8.343,57 gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

15.6.2. Am 8. März 2012, 23. April 2012 und 8. Mai 2012 war bezüglich des Beschuldigten und der Vereine „D“ und „C“ betreffend die Veranlagungsjahre 2009 und 2010 sowie betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2011 zu ABNr2 mit Außenprüfungen begonnen

worden, mit welchen die von A in diesen Zeiträumen erbrachten Leistungen zumal aufgrund der Angaben des Abgabepflichtigen (Arbeitsbogen zu ABNr2, Besprechung vom 1. Juni 2012, Aktenvermerk; Niederschriften vom 4. Juli 2012 zu ABNr2, ABNr4 und ABNr5) nunmehr richtig bzw. auch erstmals zugeordnet werden konnten. Auch wenn es eigentlich naheliegend wäre, ist den genannten Arbeitsbögen nicht zu entnehmen, dass hinsichtlich der konkreten Leistungszuordnung oder hinsichtlich beim Beschuldigten nicht versteuerter Honorare auch bereits Zeiträume vor 2009 Gegenstand von Erörterungen oder anderer konkreter Erhebungsmaßnahmen gewesen wären. Laut Aussage des Teamleiters E sei während der Schlussbesprechung am 4. Juli 2012 sicher nichts zu den Vorjahren besprochen worden (Zeugenaussage Amtsdirektor E am 23. Februar 2016, Finanzstrafakt, Bl. 189 verso). Wohl aber haben der Außenprüfer F und sein Teamleiter E aufgrund ihrer Wahrnehmungen aus den genannten Außenprüfungen erst in weiterer Folge aufgrund interner Besprechungen (Aussage Amtsdirektor E, Finanzstrafakt, Bl. 189 verso) bzw. in einer Besprechung zwischen dem Außenprüfer und seinem Teamleiter (Aussage Amtsdirektor F, Finanzstrafakt, Bl. 171 verso) den Verdacht gewonnen, dass das steuerliche Fehlverhalten des A nicht einfach abrupt mit Jänner 2009 begonnen hat, sondern wohl bei gleichartigen geschäftlichen Bedingungen und Abgabenerklärungen auch schon vorher für eine bestimmte Zeit bestanden hat. Der Auftrag zur Durchführung einer Prüfung betreffend die Veranlagungsjahre 2003 bis 2008 wurde daher am 1. August 2012 auch auf Basis des § 99 Abs. 2 FinStrG erteilt, ohne dass aus der Aktenlage aber abzuleiten wäre, warum es gerade diesen und nicht einen längeren oder kürzeren Zeitraum betroffen hätte (Arbeitsbogen ABNr3). Auch die Begründung des Bescheides über den Prüfungsauftrag stellt nur fest, dass es den Verdacht für den genannten Zeitraum gäbe, begründet ihn aber nicht (genannter Arbeitsbogen). Die bloße Erstellung des Prüfungsauftrages am 1. August 2012 ist eindeutig noch keine Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG gewesen, weil der Vorgang die behördliche Sphäre nicht nach außen überschritten hat.

15.6.3. Noch am selben Tag (Arbeitsbogen, Aufzeichnung Arbeitsablauf) hat der Außenprüfer F auch bei G oder bei dem nunmehrigen Verteidiger die Außenprüfung fernmündlich angekündigt, wobei er sich aber hinsichtlich des genauen Wortlautes des Gespräches nicht mehr genau erinnern kann. Glaublich habe er nach seiner Erinnerung angegeben, dass sie sich auch noch die Jahre vor 2009 anschauen müssten. Auch hätte er mitgeteilt, dass sie die Prüfung „nach dem Strafgesetz“ vornehmen wollten. Ein Aktenvermerk über dieses entscheidende Telefonat vom 1. August 2012 wurde nicht angefertigt (Arbeitsbogen, Finanzstrafakt). Das Telefonat des Prüfers, mit welchem die weitere Außenprüfung angekündigt worden ist und wohl auch die Bereitstellung der diesbezüglichen Unterlagen eingefordert wurde, hat zwar eine Wirkung nach außen erzeugt, unklar für finanzstrafrechtliche Zwecke bleibt jedoch im Ergebnis mangels Dokumentation, welchen Verdacht der Außenprüfer zu diesem Zeitpunkt denn nun tatsächlich konkret gehabt hat, zumal wenn er vorher während des Prüfungsgeschehens betreffend die Jahre ab einschließlich 2009 und laut den obgenannten Zeugenaussagen folgend für die Vorjahre offenbar noch keinen derartigen Verdacht gehegt hat. Es ist daher mit der für ein Finanzstrafverfahren

erforderlichen Sicherheit nicht auszuschließen, dass sich die Sachverhaltsbeurteilung des Prüfers am 1. August 2012 während des Telefonates – trotz der Verdachtsbehauptung im Prüfungsauftrag – gänzlich oder für einen Teil der früheren Jahre auf eine bloße – wenngleich durchaus stimmige – Vermutung beschränkt hat, dass A ebenfalls einen Teil seiner Honorareingänge und Umsätze auf die später praktizierte Art und Weise verschleiert hätte. Damit aber liegt insoweit kein sicherer Nachweis einer Verfolgungshandlung mittels des beschriebenen Telefonates vor.

Zum selben Ergebnis gelangte man auch unter Zugrundelegung der obgenannten, contra legem einschränkenden Rechtsansicht hinsichtlich des Begriffes einer Verfolgungshandlung: Demnach hätte der Außenprüfer für die Erzeugung einer Sperrwirkung für eine strafaufhebende Selbstanzeige in dem Telefonat konkret mitteilen müssen, welche Taten nun A zur Last gelegt werden. Die Nachricht, dass man sich „auch noch Jahre vor den Jahren 2009 bis 2011 anschauen müsse“ (Zeugenaussage Amtsdirektor F, Finanzstrafakt, Bl. 171 verso), erfüllte diese Voraussetzung nicht. In Anbetracht der infolge des Zeitablaufes nicht verwunderlichen unzureichenden Erinnerung des Zeugen und einer fehlenden Dokumentation in den Akten wäre auch solcherart anzumerken, dass der Nachweis des Vorliegens einer diesbezüglichen Verfolgungshandlung im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten nicht geführt werden kann.

15.6.4. Weitere Amtshandlungen zwischen der Ausstellung des Prüfungsauftrages und dem Prüfungsbeginn am 13. September 2012 hat es nicht gegeben; eine schriftliche Prüfungsankündigung hat nicht stattgefunden (Zeugenaussage Amtsdirektor F am 19. Oktober 2015, Finanzstrafakt, Bl. 171 verso, 172).

Jedenfalls noch vor Prüfungsbeginn am 13. September 2012 wurde durch den Verteidiger für den Beschuldigten Selbstanzeige erstattet (wiederum Zeugenaussagen der Amtsdirektoren F und E aaO).

Bei einer derartigen Akten- und Beweislage kann für den Zeitraum zwischen dem 1. August 2012 und der Erstattung der Selbstanzeige (mutmaßlich am 6. September 2012) auch nicht von einer Tatentdeckung durch das Finanzamt Salzburg-Stadt gesprochen werden.

15.6.5. Diese Selbstanzeige, welcher also keine rechtlichen Hindernisse im Sinne des § 29 Abs. 3 FinStrG entgegengestanden sind, hatte nun bezüglich der Darlegung der Verfehlung folgenden Wortlaut (Finanzstrafakt, Bl. 89 f):

„Mein Klient hat für die Jahre 2003 bis 2008 beim zuständigen Finanzamt die Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen eingereicht, dem jeweils erklärungsgemäße Veranlagungen folgten. Die Abgabenbescheide sind rechtskräftig.

Nun ist hervorgekommen, dass die eingereichten Abgabenerklärungen insoweit unrichtig waren, als darin bestimmte Entgelte bzw. Betriebseinnahmen nicht enthalten sind, weil mein Klient bisher der Ansicht war, dass sie ihm abgabenrechtlich nicht zuzurechnen sind. Die

Verfehlungen meines Klienten, für den nun gem. § 29 (1) FinStrG die Selbstanzeige erstattet wird, sind daher darin gelegen, dass er für die Jahre 2003 bis 2008 unrichtige Abgabenerklärungen beim Finanzamt eingereicht hat.

Auf den Fehler aufmerksam gemacht, entschloss sich mein Klient daher zur Selbstanzeige und er überreicht nun in der Beilage Berechnungen, aus denen die richtigen Bemessungsgrundlagen betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2008 hervorgehen.“

Tatsächlich waren auch entsprechende Berechnungsblätter beigegeben (Finanzstrafakt, Bl. 92 bis 97). Die aufgrund der Außenprüfung zu ABNr3 ergangenen neuen Abgabebescheide für die Veranlagungsjahre 2003 bis 2008 haben mit Ausnahme betreffend die Einkommensteuer 2003 und 2006 (ESt 2003: vernachlässigbare Differenz in Höhe von € 52,27, weil zuvor eine entsprechende Gutschrift ergangen war; ESt 2006: geringerer Verlust als Ausgangswert aufgrund der vorhergehenden Prüfung, Bericht vom 16. März 2010 zu ABNr1, siehe Niederschrift vom 19. September 2012, ABNr3, Tz. 5, Korrekturen zur Selbstanzeige, Arbeitsbogen, und diesbezüglicher Bericht vom 25. September 2012, Tz. 5, Finanzstrafakt, Bl. 80 verso; vernachlässigbare Differenz von € 899,65) auch tatsächlich den Angaben in den Beilagen zur Selbstanzeige betraglich entsprochen (Finanzstrafakt, Bl. 21, 24, 27, 30, 32, 34, 42, 43, 48, 52, 53 und 58).

15.6.6. Anlässlich der Erstattung der Selbstanzeige, mutmaßlich am 6. September 2012, hat der Verteidiger für seinen Mandanten mit selben Schriftsatz bezüglich der Verkürzungen an Umsatzsteuer betreffend die Veranlagungsjahre 2003 bis 2008 in Höhe von € 41.336,48 um Stundung bis zum 31. August 2014 ersucht (Finanzstrafakt, Bl. 90 bzw. Bl. 104). Dieses Zahlungserleichterungsansuchen wurde mit Bescheid vom 8. Oktober 2012 abgewiesen, wobei eine Nachfrist bis zum 8. November 2012 gewährt wurde (Übersichtsplan der Zahlungserleichterungen, Finanzstrafakt, Bl. 133). Laut Ausdruck des diesbezüglichen Bescheides über die Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens ist – bezogen auf den damaligen Rückstand am Abgabenkonto in Höhe von € 120.413,97 – für einen Betrag von € 86.865,46 (beinhaltend offensichtlich die Vorschriften an Umsatz- und Einkommensteuer für 2003 bis 2008 in Höhe von € 81.639,59) eine Nachfrist bis zum 15. November 2012 eingeräumt worden (Finanzstrafakt, Bl. 170). In der Rückstandsaufgliederung vom 30. November 2012 mit einer Gesamtsumme von € 83.531,88 sind die Nachforderungen an Umsatz- und Einkommensteuer für 2006 bis 2008 nicht mehr enthalten (Finanzstrafakt, Bl. 110). Abzüglich einer Vorschriftung der Einkommensteuervorauszahlung für IV/12 in Höhe von € 11.852,00 vom 26. November 2012 ergibt sich für den 19. November 2012 und bereits vorher für den 13. November 2012 ein Rückstand in Höhe von € 71.679,88; dies deshalb, weil die strafrelevanten Abgaben für 2006 bis 2008 mit Verrechnungsweisung innerhalb der zuletzt gewährten Nachfrist am 9. November 2012 entrichtet worden sind (Abgabenkonto).

Soweit der Amtsbeauftragte einwendet, dass es an der grundsätzlichen Erhebung eines Zahlungserleichterungsansuchens auch für die Einkommensteuer, hier relevant verbleibend bezüglich der Nachforderungen für die Veranlagungsjahre 2006 bis 2008, gefehlt habe, sodass diesbezüglich eine Lücke in der Zahlungserleichterungskette bestanden hätte und insoweit eine strafaufhebende Wirkung der Selbstanzeige nicht eingetreten wäre, ist vorerst anzumerken, dass die bescheidmäßigen Neufestsetzung der Einkommensteuer für 2006 bis 2008 vom 25. September 2012 A unter Einrechnung eines dreitägigen Postlaufes am 28. September 2012 zugekommen sind, sohin dem Genannten gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG eine einmonatige Frist zur Entrichtung der Nachforderungen bis zum 28. Oktober 2012 zur Verfügung gestanden ist (Bescheide, Finanzstrafakt, Bl. 52, 53, 58). Innerhalb dieser Frist, nämlich am 8. Oktober 2012 ist der obgenannte Abweisungsbescheid ergangen, mit welchem, wenngleich offenbar antragslos, auch für die Verkürzungen an Einkommensteuer eine Nachfrist bis zum 15. November 2012 eingeräumt worden ist (Finanzstrafakt, Bl. 170). Dem Verteidiger ist zuzugeben, dass § 29 Abs. 2 FinStrG lediglich von der „Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO)“ spricht, was dem Wortsinn nach auch solche Zahlungserleichterungen nach § 212 BAO beinhalten wird, welche nicht ausdrücklich beantragt worden sind. Auch solcherart zu Gunsten eines Antragstellers mangelhafte Zahlungserleichterungsbescheide gewähren Zahlungserleichterungen im Sinne des § 212 BAO. Dem Bundesfinanzgericht ist es in diesem Zusammenhang verwehrt, eine inhaltliche Überprüfung derartiger Bescheide der Abgabenbehörde vorzunehmen.

Die sich aus der Selbstanzeige ergebenden Nachforderungen an Umsatz- und Einkommensteuer betreffend die Veranlagungsjahre 2006 bis 2008 sind daher auch fristgerecht entrichtet worden, weshalb die Selbstanzeige insoweit auch eine strafaufhebende Wirkung entfaltet.

Der Spruchsenat hat daher zu Recht das bezüglich der Hinterziehungen an Umsatz- und Einkommensteuer für 2008 eingeleitete Finanzstrafverfahren (Einleitungsverfügung vom 1. Oktober 2014, Finanzstrafakt, Bl. 136 ff) eingestellt (Finanzstrafakt, Bl. 192 verso, 200 verso).

Die Beschwerde des Amtsbeauftragten erweist sich daher diesbezüglich als unbegründet.

15.7. Fehlverhalten des Beschuldigten betreffend **2009**:

Betreffend das Veranlagungsjahr 2009 hat der Bühnen- und Kostümbildner A durch seine Steuerberaterin G am 28. Jänner 2011 Umsatz- und Einkommensteuererklärungen per FinanzOnline an das zuständige Finanzamt Salzburg-Stadt übersenden lassen, in welchen ein Verlust aus seiner selbständigen Arbeit in Höhe von - € 7.445,91 (Veranlagungsakt, Einnahmen- / Ausgaben-Rechnung 2009) und geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Arbeitnehmer des Vereines „D“ im Ausmaß von € 4.160,88 (Finanzstrafakt, Bl. 62) ausgewiesen waren, sodass sich nach erklärungsgemäßer Veranlagung am 23. Februar 2011 eine Umsatzsteuer von € 2.500,89 und eine Einkommensteuer von € 0,00 ergeben haben

(Verfahrensdaten, Finanzstrafakt, Bl. 9; USt-Bescheid 2009, Finanzstrafakt, Bl. 35; ESt-Bescheid 2009, Finanzstrafakt, Bl. 62 f; Kontoabfrage betreffend den Beschuldigten).

Im Zuge einer am 8. März 2012 begonnenen Außenprüfung zu ABNr2 wurde jedoch vom Prüfer festgestellt, dass A gar nicht bei dem obgenannten Verein beschäftigt gewesen ist; er hat vielmehr neben seinen in der Einnahmen- / Ausgabenerklärung für 2009 offengelegten Honoraren in Höhe von € 38.000,00 (Veranlagungsakt, Veranlagung 2009) noch weitere Honorare aus seiner selbständigen Tätigkeit in Höhe von € 22.553,16 vereinnahmt, indem er in den Projekten „YYYY“ (€ 2.400,16), „YYY3“ (€ 6.185,46), „YYYY“ (€ 12.783,00) und „YYY4“ (€ 2.175,42) Leistungen erbrachte, welche er aber – auf Anraten dritter Personen aus Gründen einer Steuerersparnis – über den genannten Verein „D“ und den weiteren Verein „C“ mit seinen Kunden umsatzsteuerfrei abgerechnet hat. Ebenso hatte er von den genannten Vereinen aus anderen Gründen erhaltene Kostenersätze in Höhe von € 2.591,46 und € 341,67 in seinem steuerlichen Rechenwerk nicht berücksichtigt gehabt (Niederschrift vom 4. Juli 2012 zu ABNr2, Tz. 2, Finanzstrafakt, Bl. 88b; Bericht dazu vom 12. Juli 2012, Tz. 2, Finanzstrafakt, Bl. 86). Die Leistungen beinhalteten laut den gestellten Honorarnoten die Beratung und Produktionsbegleitung zur Gestaltung und Neuplanung von Um- und Ausbauten, Ausstellungen und Messeständen sowie deren Betreuung und lagen nicht im Tätigkeitsbereich der Vereine (siehe bereits oben: Außenprüfung zu ABNr3, Bericht vom 25. September 2012, Tz 2, 4, Finanzstrafakt, Bl. 79 f).

Anlässlich einer Besprechung mit dem Außenprüfer am 1. Juni 2012 hat der Beschuldigte dazu unter Hinweis auf die Statuten der Vereine „D“ und „C, Forum für bildende und darstellende Kunst“ angegeben:

- Projekt „YYYY“: [Auftraggeber waren] der private Waffensammler I aus XXI und Herr J von XXXXJ; es sei zu keiner Ausstellung gekommen. Der Verein „D“ hat mit dem Projekt nichts zu tun, die Verrechnung über den Verein habe dazu gedient, dass der Verein zu Geld komme (Arbeitsbogen zu ABNr2, Aktenvermerk vom 1. Juni 2012).
- Projekt „YYY3“: Von YYYYY beauftragt, Vereinbarung mit YYYYY, dass das Projekt dem Verein zugerechnet werde. Der Verein „D“ habe aber mit dem Projekt nichts zu tun, die Verrechnung über den Verein habe dazu gedient, dass der Verein zu Geld komme (Arbeitsbogen zu ABNr2, Aktenvermerk vom 1. Juni 2012).
- Projekt „YYY4“: Leistung sei durch A erfolgt.
- Projekt „YYYY“: Leistung sei überwiegend durch K, Gemeinderat in YYYY und Kulturbeauftragter erfolgt; die [abgerechnete] Leistung von A wurde nur im Zusammenhang mit Begehungen erbracht.

Die Fehldarstellung und die Erstellung unzutreffender Belege ist A umso leichter gefallen, als beim Verein „D“ die ihm nahestehende H die Obfrau und er selbst Kassier sowie beim Verein „C“ wiederum er selbst Kassier gewesen sind (Vereinsregistrauszüge, Finanzstrafakt, Bl. 2 und 4). Hätte A diesen Gegebenheiten entsprechende Steuererklärungen bei der Abgabenbehörde

einreichen lassen, wäre – zuzüglich der weiteren, nicht zum Verfahrensgegenstand gemachten Korrekturen des steuerlichen Rechenwerkes durch den Außenprüfer wie die Herausrechnung einer Luxustangente beim Betriebsfahrzeug, der Berichtigung eines merkwürdigen Buchungsfehlers bei der Position Fachliteratur (bei welchem erstaunlicherweise statt eines kleinen Aufwandes von € 57,24 ein fiktiver Betrag von € 6.927,27 zum Ansatz gekommen war) und des Ausscheidens privater Veranlassungen bei den Reise- und Werbungskosten (genannte Niederschrift, Tz. 3 bis 6, Finanzstrafakt, Bl. 88c f) – die Umsatzsteuer mit € 7.270,73 (Finanzstrafakt, Bl. 87) und die Einkommensteuer mit € 5.266,96 festzusetzen gewesen (Finanzstrafakt, Bl. 64). Unterstellt man A eine zumindest bedingt vorsätzliche Vorgangsweise, welche sich bei der Einkommensteuer auch auf die Vermeidung der diesbezüglichen Progressionsspitze bezogen hat, ergäbe sich unter Ausblendung der als schuldhaft vorgeworfenen Fakten eine Umsatzsteuer von € 3.227,39 und eine Einkommensteuer von ebenfalls lediglich € 0,00. A hat betreffend das Veranlagungsjahr 2009 am 28. Februar 2011 (Datum der Bescheidzustellung) eine Hinterziehung an **Umsatzsteuer** in Höhe von **€ 3.992,34** und an **Einkommensteuer** in Höhe von **€ 5.266,96** gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG begangen. Eine nachträgliche Schadensgutmachung erfolgte erst im Frühjahr 2013 (Abgabenkonto).

15.8. Fehlverhalten des Beschuldigten betreffend **2010**:

Betreffend das Veranlagungsjahr 2010 hat der Bühnen- und Kostümbildner A durch seine Steuerberaterin G am 16. November 2011 Umsatz- und Einkommensteuererklärungen per FinanzOnline an das zuständige Finanzamt Salzburg-Stadt übersenden lassen, in welchen ein Verlust aus seiner selbständigen Arbeit in Höhe von - € 7.138,80 (Veranlagungsakt, Einnahmen- / Ausgaben-Rechnung 2010) und geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Arbeitnehmer des Vereines „D“ im Ausmaß von € 4.395,96 (Finanzstrafakt, Bl. 66) ausgewiesen waren, sodass sich nach erklärungsgemäßer Veranlagung am 5. Dezember 2011 eine Umsatzsteuer von € 9.755,30 und eine Einkommensteuer von € 0,00 ergeben haben (Verfahrensdaten, Finanzstrafakt, Bl. 8; USt-Bescheid 2010, Finanzstrafakt, Bl. 37; ESt-Bescheid 2010, Finanzstrafakt, Bl. 65 f; Kontoabfrage betreffend den Beschuldigten).

Im Zuge einer am 8. März 2012 begonnenen Außenprüfung zu ABNr2 wurde jedoch vom Prüfer festgestellt, dass A gar nicht bei dem obgenannten Verein beschäftigt gewesen ist; er hat vielmehr neben seinen in der Einnahmen- / Ausgabenerklärung für 2010 offengelegten Honoraren in Höhe von € 62.291,80 (Veranlagungsakt, Veranlagung 2010) noch weitere Honorare aus seiner selbständigen Tätigkeit in Höhe von € 22.303,14 vereinnahmt, indem er in den Projekten „YYYY“ (€ 9.292,50), „YYYY“ (€ 13.250,00) Leistungen erbrachte, welche er aber – auf Anraten dritter Personen aus Gründen einer Steuerersparnis – über den genannten Verein „D“ mit seinen Kunden umsatzsteuerfrei abgerechnet hat. Bezüglich des Projektes „YYYY“ hatte er sein Honorar in Höhe von € 36.007,80 zwar als Erlös erklärt, sich selbst aber mittels des Vereines „C“ zu Unrecht eine „Honorarnote“ ohne Umsatzsteuerausweis in Höhe von € 28.000,00 gelegt, welche er sich auch am 25. Mai 2010 bezahlt hatte (Niederschrift vom

4. Juli 2012 zu ABNr2, Tz. 7, Finanzstrafakt, Bl. 88d). Ebenso hatte er von den genannten Vereinen aus anderen Gründen erhaltene Kostenersätze in Höhe von € 2.730,47 und € 787,25 in seinem steuerlichen Rechenwerk nicht berücksichtigt gehabt (Niederschrift vom 4. Juli 2012 zu ABNr2, Tz. 2, Finanzstrafakt, Bl. 88b; Bericht dazu vom 12. Juli 2012, Tz. 2, Finanzstrafakt, Bl. 86). Die Leistungen beinhalteten laut den gestellten Honorarnoten die Beratung und Produktionsbegleitung zur Gestaltung und Neuplanung von Um- und Ausbauten, Ausstellungen und Messeständen sowie deren Betreuung und lagen nicht im Tätigkeitsbereich der Vereine (siehe bereits oben: Außenprüfung zu ABNr3, Bericht vom 25. September 2012, Tz 2, 4, Finanzstrafakt, Bl. 79 f).

Anlässlich einer Besprechung mit dem Außenprüfer am 1. Juni 2012 hat der Beschuldigte dazu unter Hinweis auf die Statuten der Vereine „D“ und „C“ angegeben:

- Projekt „YYYY“: Anfrage der YYYYY, betreut durch L, wobei A den Kontakt hergestellt habe. Die Objektbesichtigung sei durch den Beschuldigten durchgeführt worden.
- Projekt „YYYYX, Konzepte und Planung zu den Sonderausstellungen ‚YYYYY‘ und ‚YYY5‘, Messebausystem erarbeitet, Leistung durch A erbracht.
- Projekt „YYY6“: Konzept Erlebniswelt für die YYYYY. Das Konzept wurde aus zeitlichen Gründen nicht von A selbst erarbeitet, Leistung und Betreuung seien durch M für ein Honorar von € 3.000,00 erbracht worden; die Konzeptbesprechung sei aber u.a. mit A erfolgt.

Die Fehldarstellung und die Erstellung unzutreffender Belege ist A umso leichter gefallen, als beim Verein „D“ die ihm nahestehende H die Obfrau und er selbst Kassier sowie beim Verein „C“ wiederum er selbst Kassier gewesen sind (Vereinsregistrauszüge, Finanzstrafakt, Bl. 2 und 4). Hätte A diesen Gegebenheiten entsprechende Steuererklärungen bei der Abgabenbehörde einreichen lassen, wäre – zuzüglich der weiteren, nicht zum Verfahrensgegenstand gemachten Korrekturen des steuerlichen Rechenwerkes durch den Außenprüfer wie die Herausrechnung einer Luxustangente beim Betriebsfahrzeug und des Ausscheidens privater Veranlassungen bei den Reise- und Werbungskosten (genannte Niederschrift, Tz. 3 bis 6, Finanzstrafakt, Bl. 88c f) – die Umsatzsteuer mit € 9.755,30 (Finanzstrafakt, Bl. 87) und die Einkommensteuer mit € 10.874,13 festzusetzen gewesen (Finanzstrafakt, Bl. 67). Unterstellt man A eine zumindest bedingt vorsätzliche Vorgangsweise, welche sich bei der Einkommensteuer auch auf die Vermeidung der diesbezüglichen Progressionsspitze bezogen hat, ergäbe sich unter Ausblendung der als schuldhaft vorgeworfenen Fakten eine Umsatzsteuer von € 9.793,27 und eine Einkommensteuer von ebenfalls lediglich € 0,00. A hat betreffend das Veranlagungsjahr 2010 am 8. Dezember 2011 (Datum der Bescheidzustellung) eine Hinterziehung an **Umsatzsteuer** in Höhe von **€ 3.914,53** und an **Einkommensteuer** in Höhe von **€ 10.874,13** gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG begangen. Eine nachträgliche Schadensgutmachung erfolgte erst im Frühjahr 2013 (Abgabenkonto).

15.9. Fehlverhalten des Beschuldigten betreffend **2011**:

15.9.1. Betreffend den Voranmeldungszeitraum Jänner bis März 2011 hat A durch seine Steuerberaterin G per FinanzOnline der Abgabenbehörde eine am 30. Mai 2011 verbuchte Voranmeldung übermitteln lassen, in welcher eine Zahllast in Höhe von € 4.724,84 angegeben war. Bereits am 25. Februar 2011 hatte der Beschuldigte eine Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 4.939,60 entrichtet (Kontoabfrage). Aus der Aktenlage ergibt sich für diesen Zeitraum kein finanzstrafrechtlich relevantes Geschehen, weshalb diesbezüglich das Finanzstrafverfahren einzustellen war.

15.9.2. Betreffend den **Voranmeldungszeitraum April bis Juni 2011** hat A der Abgabenbehörde am 4. Juli 2011 durch seine Steuerberaterin G per FinanzOnline eine Voranmeldung übermitteln lassen, in welcher ein Umsatzsteuerguthaben in Höhe von -€ 363,28 ausgewiesen war (Kontoabfrage).

Am 12. April 2011 hat A eine Honorarnote des Vereines „D“ an die N-GmbH gerichtet, mit welcher er seine Leistung, nämlich das Erstellen eines Konzeptes für die Ausstellung „YYY7“ mit € 9.000,00 abgerechnet hat (ohne USt-Ausweis). Das Honorar wurde auch bereits am selben Tag oder zumindest zeitnah bezahlt (Eingangsdatum siehe Einnahmen- / Ausgaben-Rechnung des Vereines, Arbeitsbogen zu ABNr4). Im steuerlichen Rechenwerk betreffend seine eigene Person hatte A den Geschäftsfall jedoch in keiner Weise berücksichtigt (Niederschrift vom 4. Juli 2012 zu ABNr2, Tz. 2, Finanzstrafakt, Bl. 88b verso). Korrekterweise hätte der Beschuldigte den Sachverhalt samt Information, dass er selbst der Leistungserbringer gewesen ist, seiner Steuerberaterin zeitgerecht zur Kenntnis bringen müssen, sodass diese den Geschäftsfall bei Erstellung der Voranmeldung für April bis Juni 2011 erfassen hätte können. Solcherart hätte A bis zum 15. August 2011 eine Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 1.136,72 zu entrichten gehabt, was nicht geschehen ist (Abgabenkonto). Eine nachträgliche Schadensgutmachung erfolgte erst im Frühjahr 2013 (Abgabenkonto). Unterstellt man A eine zumindest bedingt vorsätzliche Vorgangsweise, ist der vorgeworfene Tatbestand einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG nicht erfüllt, weil diesbezüglich Wissentlichkeit vorausgesetzt wäre. Wohl aber lebt in diesem Fall die Strafbarkeit einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a und b FinStrG wieder auf: A ist daher in diesem Fall vorzuwerfen, dass er einerseits bedingt vorsätzlich zu Unrecht am 4. Juli 2011 eine ihm nicht zustehende **Umsatzsteuergutschrift** in Höhe von - **€ 363,28** geltend machen hat lassen und andererseits bedingt vorsätzlich die **Vorauszahlung an Umsatzsteuer** in Höhe von **€ 1.136,72** nicht bis zum 15. August 2011 bzw. auch nicht bis zum Ablauf des 20. August 2011 entrichtet hat.

15.9.3. Betreffend den Voranmeldungszeitraum **Juli bis September 2011** hat A der Abgabenbehörde am 4. Oktober 2011 durch seine Steuerberaterin G per FinanzOnline eine Voranmeldung übermitteln lassen, in welcher ein Umsatzsteuerguthaben in Höhe von - € 1.339,11 ausgewiesen war (Kontoabfrage).

Mit 11. August 2011 hat A eine Honorarnote des Vereines „C“ an die YYYYY in Höhe von € 21.226,28 (ohne Umsatzsteuerausweis) gerichtet, weil A in dem Projekt „YYYYY“ eine entsprechende Leistung erbracht hatte. Gleichzeitig hatte der Genannte auch eine Rechnung an den Verein für die Projektbetreuung in Höhe von € 11.226,28 zuzüglich 20 % USt in Höhe von € 2.245,26 gerichtet; den Bruttobetrag von € 13.471,54 hat er sich selbst am 26. September 2011 ausbezahlt. Die Geschäftspartnerin des A hat die Rechnung des Vereines offensichtlich bezahlt. Im steuerlichen Rechenwerk betreffend seine eigene Person hatte A den Geschäftsfall jedoch in keiner Weise berücksichtigt (Niederschrift vom 4. Juli 2012 zu ABNr2, Tz. 2, Finanzstrafakt, Bl. 88b verso). Korrekterweise hätte der Beschuldigte den Sachverhalt samt Information, dass er selbst der Leistungserbringer gewesen ist, seiner Steuerberaterin zeitgerecht zur Kenntnis bringen müssen, sodass diese den Geschäftsfall bei Erstellung der Voranmeldung für Juli bis September 2011 erfassen hätte können. Solcherart hätte A bis zum 15. November 2011 eine Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 2.198,60 zu entrichten gehabt, was nicht geschehen ist (Abgabekonto). Eine nachträgliche Schadensgutmachung erfolgte erst im Frühjahr 2013 (Abgabekonto). Unterstellt man A eine zumindest bedingt vorsätzliche Vorgangsweise, ist der vorgeworfene Tatbestand einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG nicht erfüllt, weil diesbezüglich Wissentlichkeit vorausgesetzt wäre. Wohl aber lebt in diesem Fall die Strafbarkeit einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a und b FinStrG wieder auf: A ist daher in diesem Fall vorzuwerfen, dass er einerseits bedingt vorsätzlich zu Unrecht am 4. Oktober 2011 eine ihm nicht zustehende **Umsatzsteuergutschrift** in Höhe von - € **1.339,11** geltend machen hat lassen und andererseits bedingt vorsätzlich die **Vorauszahlung an Umsatzsteuer** in Höhe von € **2.198,60** nicht bis zum 15. November 2011 bzw. auch nicht bis zum Ablauf des 20. November 2011 entrichtet hat.

15.9.4. Betreffend den Voranmeldungszeitraum **Oktober bis Dezember 2011** hat A der Abgabenbehörde am 26. Jänner 2012 durch seine Steuerberaterin G per FinanzOnline eine Voranmeldung übermitteln lassen, in welcher ein Umsatzsteuerguthaben in Höhe von - € 589,68 ausgewiesen war (Kontoabfrage).

Am 12. Oktober 2011 hat A eine Honorarnote des Vereines „D“ an die YYYYY gerichtet, mit welcher er seine Leistung, nämlich das Erstellen eines Konzeptes für ein Upgrade des Messestandes der YYYYY bei der Messe YYYY, mit € 3.329,78 abgerechnet hat (ohne USt-Ausweis). Das Honorar wurde auch bereits am selben Tag oder zumindest zeitnah bezahlt (Eingangsdatum siehe Einnahmen- / Ausgaben-Rechnung des Vereines, Arbeitsbogen zu ABNr4). Im steuerlichen Rechenwerk betreffend seine eigene Person hatte A den Geschäftsfall jedoch in keiner Weise berücksichtigt (Niederschrift vom 4. Juli 2012 zu ABNr2, Tz. 2, Finanzstrafakt, Bl. 88b verso). Korrekterweise hätte der Beschuldigte den Sachverhalt samt Information, dass er selbst der Leistungserbringer gewesen ist, seiner Steuerberaterin zeitgerecht zur Kenntnis bringen müssen, sodass diese den Geschäftsfall bei Erstellung der Voranmeldung für Oktober bis Dezember 2011 erfassen hätte können.

Am 14. November 2011 hat A eine Honorarnote des Vereines „D“ an die N-GmbH gerichtet, mit welcher er seine Leistung, nämlich das Erstellen eines Konzeptes für die Ausstellung „YYY8“ mit € 2.500,00 abgerechnet hat (ohne USt-Ausweis). Das Honorar wurde auch bereits am selben Tag oder zumindest zeitnah bezahlt (Eingangsdatum siehe Einnahmen- / Ausgaben-Rechnung des Vereines, Arbeitsbogen zu ABNr4). Im steuerlichen Rechenwerk betreffend seine eigene Person hatte A den Geschäftsfall jedoch in keiner Weise berücksichtigt (Niederschrift vom 4. Juli 2012 zu ABNr2, Tz. 2, Finanzstrafakt, Bl. 88b verso). Korrekterweise hätte der Beschuldigte den Sachverhalt samt Information, dass er selbst der Leistungserbringer gewesen ist, seiner Steuerberaterin zeitgerecht zur Kenntnis bringen müssen, sodass diese den Geschäftsfall bei Erstellung der Voranmeldung für Oktober bis Dezember 2011 erfassen hätte können.

Am 29. November 2011 hat A eine Honorarnote des Vereines „D“ an die YYYYYY gerichtet, mit welcher er seine Leistung, nämlich das Erstellen eines Konzeptes für den Infodesk im YYY9 in der YYYYYY, mit € 6.802,13 abgerechnet hat (ohne USt-Ausweis). Das Honorar wurde auch bereits am selben Tag oder zumindest zeitnah bezahlt (Eingangsdatum siehe Einnahmen- / Ausgaben-Rechnung des Vereines, Arbeitsbogen zu ABNr4). Im steuerlichen Rechenwerk betreffend seine eigene Person hatte A den Geschäftsfall jedoch in keiner Weise berücksichtigt (Niederschrift vom 4. Juli 2012 zu ABNr2, Tz. 2, Finanzstrafakt, Bl. 88b verso). Korrekterweise hätte der Beschuldigte den Sachverhalt samt Information, dass er selbst der Leistungserbringer gewesen ist, seiner Steuerberaterin zeitgerecht zur Kenntnis bringen müssen, sodass diese den Geschäftsfall bei Erstellung der Voranmeldung für Oktober bis Dezember 2011 erfassen hätte können.

Am 15. Dezember 2011 hat A eine Honorarnote des Vereines „D“ an die N-GmbH gerichtet, mit welcher er seine Leistung, nämlich das Erstellen eines Konzeptes für die Sonderausstellung „YYY10“ mit € 9.100,00 abgerechnet hat (ohne USt-Ausweis). Das Honorar wurde auch bereits am selben Tag oder zumindest zeitnah bezahlt (Eingangsdatum siehe Einnahmen- / Ausgaben-Rechnung des Vereines, Arbeitsbogen zu ABNr4). Im steuerlichen Rechenwerk betreffend seine eigene Person hatte A den Geschäftsfall jedoch in keiner Weise berücksichtigt (Niederschrift vom 4. Juli 2012 zu ABNr2, Tz. 2, Finanzstrafakt, Bl. 88b verso). Korrekterweise hätte der Beschuldigte den Sachverhalt samt Information, dass er selbst der Leistungserbringer gewesen ist, seiner Steuerberaterin zeitgerecht zur Kenntnis bringen müssen, sodass diese den Geschäftsfall bei Erstellung der Voranmeldung für Oktober bis Dezember 2011 erfassen hätte können.

Solcherart hätte A bis zum 20. Februar 2012 eine Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 3.032,31 zu entrichten gehabt, was nicht geschehen ist (Abgabenkonto). Eine nachträgliche Schadensgutmachung erfolgte erst im Frühjahr 2013 (Abgabenkonto). Unterstellt man A eine zumindest bedingt vorsätzliche Vorgangsweise, ist der vorgeworfene Tatbestand einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG nicht erfüllt, weil diesbezüglich

Wissentlichkeit vorausgesetzt wäre. Wohl aber lebt in diesem Fall die Strafbarkeit einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a und b FinStrG wieder auf: A ist daher in diesem Fall vorzuwerfen, dass er einerseits bedingt vorsätzlich zu Unrecht am 26. Jänner 2012 eine ihm nicht zustehende **Umsatzsteuergutschrift** in Höhe von - **€ 589,68** geltend machen hat lassen und andererseits bedingt vorsätzlich die **Vorauszahlung an Umsatzsteuer** in Höhe von **€ 3.032,31** nicht bis zum 15. Februar 2012 bzw. auch nicht bis zum Ablauf des 20. Februar 2012 entrichtet hat.

15.10. Zur Frage der steuerlichen Zuordnung der Honorare:

15.10.1. Das Bundesfinanzgericht hat in Anbetracht der vorliegenden Akten- und Beweislage keine Zweifel, dass die hier verfahrensgegenständlichen Leistungen nicht den Vereinen, sondern dem Beschuldigten zuzuordnen waren. Der entscheidende Senat folgt in diesem Sinne überdies den insoweit mit der übrigen Beweislage übereinstimmenden eigenen Darlegungen des Beschuldigten in den Außenprüfungen im Jahre 2012 (siehe bspw. dessen Angaben am 1. August 2012 zu bestimmten Geschäftsfällen, wonach die genannten Vereine mit den in Rede stehenden Beratungs- und Betreuungsleistungen nichts zu tun hatten und er lediglich über die Vereine abgerechnet hätte, damit diese „zu Geld kämen“), und der Sachverhaltsbeurteilung des Verteidigers in seiner Funktion als fachkundiger Steuerberater des A, etwa im Zuge der Erstellung der Selbstanzeige und des sich daran anschließenden Abgabenverfahrens; eindrucksvoll u.a. das E-Mail des Steuerberaters vom 21. Juni 2012 an den Außenprüfer F:

„[...] Ich halte es für sinnvoll, die Sachlage zu besprechen, wobei ich bereits in unserem Telefonat angekündigt habe, dass mein Klient nun ‚mit offenen Karten spielen‘ will. Er sieht jetzt auch ein, dass die ‚Umsätze der Vereine‘ abgabenrechtlich ihm zuzurechnen sind; Gleiches gilt aber auch für die bisher von den Vereinen geltend gemachten Betriebsausgaben. [...]“ (Arbeitsbogen ABNr2).

In diesem Zusammenhang siehe auch die Zeugenaussage des E (Finanzstrafakt, Bl. 189 verso):

„[...] Bei der Schlussbesprechung am 4. Juli 2012 war schon der neue steuerliche Vertreter [...] dabei, glaublich Frau G nicht mehr. Bei dieser Schlussbesprechung ist erörtert worden, dass die persönlichen Leistungen des Beschuldigten über die Vereine abgerechnet worden sind. Es ging um die Zahlungen an Vereinsfunktionäre und Überprüfung dieser Zahlungen (Diäten, Spesen usw.). Von Funktionären und Vortragenden der Vereine wurde uns ja schon damals bekannt gegeben, dass sie von den Vereinen keine Leistungen bezogen haben. Im Zuge dieser Schlussbesprechung vom 4. Juli 2012 wurde besprochen, dass die Kosten für die Vortragenden und Kilometergelder nie bezahlt worden sind und dass teilweise Namen aus dem Internet genommen wurden und mit diesen Namen Scheinrechnungen gestellt worden sind an die Vereine, um Geld abziehen zu können. Wir haben diesen Umstand schon teilweise gewusst und wurde er auch bei der Schlussbesprechung vom 4. Juli 2012 bestätigt bzw. zugegeben. [...]“

Soweit der Verteidiger nunmehr einwendet, nicht der Beschuldigte, sondern die Vereine wären bezüglich des verfahrensgegenständlichen strafrelevanten Sachverhaltes als Umsatzsteuersubjekte zu bewerten gewesen, weil diese und offensichtlich nicht der Beschuldigte nach außen als Unternehmer in Erscheinung getreten seien; die Einigung dürfe nicht anders gewertet werden, weil diese „Einigung“ nur deshalb zustande gekommen sei, damit dem Beschuldigten die nachträgliche Inrechnungstellung (und Vereinnahmung) der Umsatzsteuer ermöglicht worden sei, ist anzumerken:

Die Behauptung der Verteidigung hinsichtlich eines Motives für den Beschuldigten, der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung des Außenprüfers bzw. des Finanzamtes Salzburg-Stadt zuzustimmen, überzeugt nicht: Hätte der Beschuldigte nämlich seine ursprüngliche Sachverhaltsdarstellung gegenüber der Abgabenbehörde weiterhin erfolgreich vertreten können, dann wäre ja beim Beschuldigten selbst hinsichtlich der strafrelevanten Sachverhalte wohl gar keine zusätzliche Umsatzsteuer angefallen, soweit er zumindest die offenlegten weitergeleiteten Zahlungen der Vereine an ihn versteuert hatte.

Der entscheidende Finanzstrafsenat schätzt den einschreitenden Verteidiger als seriösen Steuerberater und hält es für äußerst unwahrscheinlich, dass dieser nach wohl intensiver Konsultation mit seinem Mandanten bewusst eine falsche Sachverhaltsdarstellung im Zuge der Selbstanzeige und im darauffolgenden Steuerverfahren abgegeben hätte, zumal die Einlassungen des Steuerberaters und seines Klienten aus der Zeit der Außenprüfungen widerspruchsfrei und schlüssig mit der vorliegenden Aktenlage übereinstimmen.

Im Übrigen sind sowohl im korrespondierenden Steuerverfahren als auch im Finanzstrafverfahren die bei den Vereinen eingelangten Honorare des A offensichtlich als der jeweilige zivilrechtliche Preis für die Leistungen des Beschuldigten gegenüber seinen Geschäftspartnern angesehen worden, in welchem die Umsatzsteuer schon enthalten gewesen ist. Haben nun die Vereine ihre – tatsächlich unzutreffenden – Rechnungen storniert und hat statt dessen der Beschuldigte selbst für seine Leistungen Rechnung mit Umsatzsteuerausweis gelegt, in welchen er selbst als Leistender ausgewiesen war, so war ja für seine Geschäftspartner gar nichts mehr zusätzlich zu bezahlen, weil sie die neu in den Rechnungen auszuweisende Umsatzsteuer ja bereits ursprünglich beglichen hatten.

Zusätzlich hat A nun bei Zurechnung der Umsätze an ihn ohnehin – statt der vorgetäuschten erfundenen Auszahlung von Diäten und Spesen an Dritte – eine tragfähige Begründung für die Ansichnahme der bei den Vereinen eingelangten Honorare gehabt. Zuzugeben ist dem Beschuldigten aber bei diesen Überlegungen, dass er nur bei Legung höherer Rechnungen zu frischem Geld gelangt ist, wenn er die erlangten Geldmittel, ursprünglich deklariert als vorgeblich an Funktionäre und Vortragende bezahlte Entschädigungen und Entgelte, schon längst selbst nach ursprünglicher Fabrikation entsprechender Scheinrechnungen verbraucht hatte. Hätte aber der Beschuldigte neue Rechnungen gelegt, in welchen zu den ursprünglichen Rechnungssummen eine 20 %ige Umsatzsteuer daraufgeschlagen war, hätte sich nachträglich

für ihn jeweils das Entgelt erhöht und wäre auch anteilig noch eine weitere Umsatzsteuer zu bezahlen gewesen.

15.10.2. In einkommensteuerlicher Hinsicht ist zur Frage, welchem Steuersubjekt die aus den vom Beschuldigten in seinem steuerlichen Rechenwerk nicht oder nur unzutreffend erfassten Geschäftsfälle entstandene Einkunftsquelle zuzuordnen war, auszuführen: Der entscheidende Finanzstrafsenat folgt der herrschenden Rechtsansicht, wonach als Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige ist, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden (VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; VwGH 29.1.2015, 2013/15/0166). Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge; die Zurechnung von Einkünften muss sich auch nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an den für die Einkunftserzielung eingesetzten Gegenständen decken (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151, sowie *Doralt/Toifl*, EStG14, § 2 Tz 142). Es kommt vielmehr darauf an, wer tatsächlich die Leistungen erbracht und damit am Wirtschaftsleben teilgenommen hat (vgl. z.B. VwGH 26.7.2005, 2004/14/0121; 20.5.2014, 2011/15/0174; 26.11.2015, 2012/15/0152).

Dazu der Verwaltungsgerichtshof weiters (VwGH 29.1.2015, 2013/15/0166 mit Zitat VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012): Die Existenz einer Gesellschaft [hier: eines Vereines] kann dabei nicht beiseite geschoben werden. Fraglich kann nur sein, ob die Gesellschaft [der Verein] tatsächlich den Zwecken dient, die vorgegeben werden. Zum besseren Verständnis dieses Zitates: Die Tatsache, dass eine Gesellschaft existiert (hier: die genannten, vom Beschuldigten zweckentfremdeten Vereine), kann nicht beiseite geschoben werden (soll heißen: Die [bloße] Existenz der Vereine kann natürlich insoweit nicht negiert werden; das gibt aber keine Aussage, dass ihr auch bestimmte Einkünfte zugerechnet werden). Die Vereine dienen etwa nicht den vorgegebenen Zwecken, wenn sie dazwischengeschaltet keine sinnvolle Funktion (und damit ist nicht eine Steuerhinterziehung gemeint!) erfüllen. In diesen Fällen sind die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht den Vereinen, sondern dem tatsächlichen Träger der Erwerbstätigkeit zuzurechnen. Dabei handelt es sich letztlich um die Frage der sachgerechten Zuordnung (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).

15.10.3. Im Umsatzsteuerrecht ist Steuerschuldner gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 im Falle von Lieferungen und sonstigen Leistungen der Unternehmer. Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Dabei sind Leistungen demjenigen Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer auf eigene oder fremde Rechnung tätig wird (vgl. VwGH 22.11.2006, 2003/15/0143). Dem Unternehmer sind auch Leistungen zuzurechnen, die er durch andere (natürliche) Personen erbringen lässt (vgl. VwGH 18.12.1996,

95/15/0149). Trete nach außen eine juristische Person, etwa ein Verein, in Erscheinung, könnte das tatsächliche Tätigwerden notwendigerweise nur von einer im Namen der juristischen Person handelnden natürlichen Person (hier in Frage kommen der Beschuldigte) gesetzt werden.

Leistender ist grundsätzlich, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 1 Tz 258 und die dort angeführte Rechtsprechung des VwGH). Eine solche Unternehmereigenschaft setzt allerdings ein tatsächliches Leistungsverhalten voraus, das angebliche Steuersubjekt muss nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als Leistender auftreten. Ein bloßes "Zwischenschalten durch Fakturierung" reicht nicht aus (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 1 Tz 261).

Eine unzutreffende Rechnungslegung im Namen eines tatsächlich nicht eingebundenen Dritten kann eine Steuerschuld dieses Dritten kraft Rechnungslegung zur Folge haben, hindert das Finanzamt aber nicht daran, die Umsatzsteuer (auch) jener Person vorzuschreiben, welche die Leistungen tatsächlich erbracht hat (vgl. VwGH 9.12.2004, 2000/14/0095; 26.2.2004, 2003/15/0122).

15.10.4. Der Verein „D“ bezweckte laut den Statuten die Förderung und den Austausch fachbereichsübergreifenden und interdisziplinären Kunstschaaffens und konzeptionellen Arbeitens im Bereich der darstellenden und bildenden Kunst, die Erforschung von Entwicklungsströmungen in der darstellenden und bildenden Kunst, die wissenschaftlichen Arbeiten im Bereich der Kultur dieser Kunstformen sowie der Kunst im Allgemeinen, die Übernahme von Forschungsvorhaben, die Durchführung von organisatorischen Arbeiten und Aufgaben für geplante Seminare und Kongresse, die Zusammenarbeit mit Hochschulen und Universitäten mit dem Ziel der Annäherung von traditionell weit auseinanderliegenden Kunstsparten (Bericht zu ABNr4, Tz. 1).

Der Verein „C“ bezweckte laut den Statuten die Förderung der bildenden und darstellenden Kunst mit besonderem Schwerpunkt auf freier Projektarbeit, Kunstvermittlung sowie Unterstützung und Beratung von kunstinteressierten Personen und Gruppen, die Erforschung von Entwicklungsströmungen in der darstellenden und bildenden Kunst, die wissenschaftliche Begleitung von Projektarbeiten sowie die Durchführung eigener und dem Verein anvertrauter Projekte im Bereich der bildenden und darstellenden Kunst, der Literatur, der Architektur und der Musik, die Durchführung von organisatorischen Arbeiten und Aufgaben für geplante Seminare und Kongresse, die Zusammenarbeit mit anderen kulturellen Institutionen, Vereinen und Organisationen, mit Hochschulen und Universitäten zur Erarbeitung von Konzepten und Lehrplänen, Symposien und anderen Vorträgen, der Einrichtung und Betreibung einer Informationsstelle für Künstler durch eine frei zugängliche Handbibliothek und die Vermittlung und Beratung im Bereich Kunstsponsorings sowie Kontakten von und für Künstler (Veranlagungsakt, BP-Akten, Niederschrift zu ABNr5, Tz. 1).

Diese Vereinszwecke sollten durch Vorträge, Seminare, Kurse, Veranstaltungen, Veröffentlichung von Publikationen und Verbindung mit anderen Vereinen und Vereinigungen erreicht werden, wozu Gelder in Form von Mitgliedsbeiträgen, Aufnahme- und Beitrittsgebühren, Spenden, Förderungen und Subventionen, Schenkungen, sonstige Zuwendungen finanzieller und materieller Art und Vermächtnisse und Sammlungen eingehoben werden sollten (Bericht zu ABNr4, Tz. 1; Niederschrift zu ABNr5, Tz. 1). Von dem Entgelt für die Beratung und Produktionsbegleitung zur Gestaltung und Neuplanung von Um- und Ausbauten, Ausstellungen und Messeständen sowie deren Betreuung, dem Geschäftsfeld des Beschuldigten, ist hier offensichtlich nicht die Rede.

15.10.5. Dies stimmt überein mit den Beteuerungen des Beschuldigten gegenüber dem Außenprüfer, dass – siehe oben – die genannten Vereine mit den verfahrensgegenständlichen Projekten NICHTS ZU TUN hatten. Auch hat unbestritten das vom Beschuldigten in diesem Zusammenhang behauptete Dienstverhältnis gegenüber dem Verein „D“ gar nicht bestanden; die diesbezüglichen Aufwendungen und Ausgaben der Vereine waren lediglich erfunden. Gelangt man also zu der Feststellung, dass den Vereinen die Schaffenskraft des Beschuldigten für Projekte zur Gestaltung und Neuplanung von Um- und Ausbauten, Ausstellungen und Messeständen sowie deren Betreuung nicht zur Verfügung gestanden ist, hat es bei den Vereinen an der sachlichen und personellen Ausstattung zur Leistungserbringung gefehlt. Die Vereine aber hatten mit der Leistungserbringung bei diesen Projekten nichts zu tun, sind daher diesbezüglich nicht in Erscheinung getreten und hätten die Leistungen gar nicht erbringen können. A hat lediglich nach seiner Leistungserbringung – rein willkürlich – einige seiner Projekte über die Vereine abgerechnet, weil er bei sich eine entsprechende Besteuerung vermeiden wollte.

A hat somit seine eigene Geschäftsidee verwirklicht, eine sich ihm bietende Marktchance genutzt, sämtliche Leistungen erbracht und damit den geschäftlichen Erfolg beeinflusst und hat über die Erlöse verfügt. Er ist daher als Träger der Erwerbstätigkeit anzusehen und hat über die Einkunftsquelle verfügt, weshalb die aus dieser gewerblichen Tätigkeit erzielten Einkünfte ertragssteuerlich ihm auch tatsächlich zuzurechnen sind.

15.10.6. In umsatzsteuerlicher Hinsicht ist also wesentlich, dass die Vereine mit den verfahrensgegenständlichen Projekten nicht zu tun hatten und der Beschuldigte über diesen lediglich fakturiert hatte, woraus sich aber – siehe oben - noch keine Zurechnung der Leistungen an die Vereine ergeben kann. Folgte man hingegen der Überlegung, wonach eine bloße spätere Rechnungslegung im Namen eines Dritten (etwa wie hier im Namen der Vereine) bereits eine Zurechnung der ausgewiesenen Umsätze bei diesen Dritten zur Folge hätte, wäre offensichtlich – wie wohl jedermann einsichtig – einer großflächigen Abgabenvermeidung unter Unterbrechung allfälliger Leistungsketten Tür und Tor geöffnet. Eine derartige Konzeption ist dem Umsatzsteuerrecht jedoch fremd.

Im Übrigen wäre für die Zurechnung eines Umsatzes an einen Unternehmer bei diesem zumindest auch ein Mindestmaß an Organisation gefordert: Hat es wie offenbar bei den Vereinen im gegenständlichen Fall an einer sachlichen und personellen Ausstattung – siehe oben – gefehlt, wäre schon aus diesem Grund bei diesen die Leistungserbringung fehlgeschlagen und könnten die in Frage stehende Umsätze diesen nicht zugerechnet werden, selbst wenn A – entgegen seinen zitierten Einlassungen und daher rein hypothetisch – gegenüber seinen Geschäftspartnern bei Vertragsvereinbarung und Leistungserbringung im Namen der Vereine aufgetreten wäre.

15.11. Zur subjektiven Tatseite ist auszuführen:

Auf den ersten Blick ergibt sich der Verdacht eines absichtlichen Handelns des Beschuldigten, welcher mit hoher deliktischer Energie unverdrossen und mit großem Zeitaufwand über viele Jahre hinweg eine buchhalterische Scheinwelt am Leben erhalten hat, mit welcher er seine steuerliche Belastung möglichst zu minimieren trachtete. Solcherart wäre wohl tatsächlich von einer gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung auszugehen, welche bei gerichtlicher Zuständigkeit und Anwendung nunmehriger Rechtslage den Tatbestand eines Abgabebetuges nach § 39 FinStrG erfüllte.

Andererseits ist der Beschuldigte nach seinem Wesen – so der Eindruck des Finanzstrafsenates – offensichtlich eine sehr phantasiebegabte Künstlernatur, welcher – das Wesen der Steuerbürokratie studierend – sich mit den ihn betreffenden Steuergesetzen vertraut zu machen trachtete. Dies, verbunden mit den Einflüsterungen eines offensichtlich böswilligen Ratgebers, welche steuerschonenden Konstellationen möglich wären, hat sich offensichtlich als gefährliche Mischung erwiesen, welche A den Eindruck nahelegte, im Steuerrecht folgte das Sein dem Schein: Er müsste nur am Papier eine entsprechende Logik produzieren, dann verschwände das Unrecht seiner Vorgangsweise. Solches erklärt wohl, warum der im Übrigen offensichtlich mit der Werteordnung der Republik Österreich durchaus verbundene Abgabepflichtige viele Jahre Scheinrechnungen produziert hat und zur Deckung des buchhalterischen Geldabflusses aus der von ihm als Zahlstelle benutzten Vereine dort bedenkenlos fiktive Aufwendungen und Ausgaben konstruierte. Bestärkt mag der der Beschuldigte auch noch durch den Umstand geworden sein, dass – wie die Verteidigung insofern zutreffend aufzeigt – seine Steuerberaterin die von ihm erstellten Belege offenbar anstandslos akzeptiert hat. Im Zweifel zu Gunsten des Beschuldigten ist also eine absichtliche oder auch wissentliche Vorgangsweise, zumal in Anbetracht des Zeitablaufes seit der Tatbegehung, nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit erweislich.

Es verbleibt jedoch der Vorwurf an A, dass er als langjähriger, erfahrener Unternehmer (Beginn seiner selbständigen Tätigkeit als Bühnen- und Kostümbildner laut Veranlagungsakt im Jänner 1987) mit großer Verstandeskraft bei seinem strafrelevanten Handeln beständig mit dem Umstand konfrontiert worden ist, welchen er bei Unterstellung ausreichend kognitiver Fähigkeiten (irgendwelche geistigen Defizite des Beschuldigten sind der Aktenlage nicht zu

entnehmen und wurden auch nicht behauptet) einfach nicht zu übersehen vermochte, dass er nämlich in den von ihm erstellten Dokumenten immer Lebenssachverhalte behauptete, die nach seinem Wissen ja nicht den Tatsachen entsprochen haben. So gesehen, hat er zumindest ernsthaft damit gerechnet, dass hier offensichtlich irgendein schwerwiegender Fehler vorliegen musste. Konnte es denn wirklich erforderlich und – vor allem – erlaubt sein, Lugurkunden zu erstellen? Auch für einen völligen Unkundigen war es doch wohl naheliegend, dass Aufzeichnungen und schriftliche Belege wohl den Zweck hatten, etwas tatsächlich Geschehenes zu dokumentieren, woraus sich der Umkehrschluss aufdrängt, dass dann, wenn etwas nicht Geschehenes aufgezeichnet wird, dies wohl jemand täuschen soll, hier wohl die Steuerberaterin, welche falsche Steuererklärungen erstellt und den Fiskus im Falle einer nachträglichen Kontrolle. A hat es daher ernsthaft für möglich gehalten, dass seine Vorgangsweise, nämlich einen nicht geschehenen Sachverhalt zu dokumentieren und daraus steuerliche Konsequenzen ableiten zu lassen, rechtswidrig gewesen ist. Dennoch hat diesbezüglich nicht mit seiner Steuerberaterin oder der Abgabenbehörde Rücksprache gehalten und sich damit abgefunden, dass solcherart unrichtige Abgabenerklärungen erstellt und zu niedrige Abgaben bescheidmäßig vorgeschrieben, zu Unrecht Umsatzsteuergutschriften geltend gemacht und selbst zu berechnende Vorauszahlungen an Umsatzsteuer zu niedrig berechnet werden würden, in letzter Konsequenz die verfahrensgegenständlichen Abgaben im möglichen Höchstausmaß verkürzt werden würden. Er hat solcherart – wie in Pkt. 15.7. und 15.8. ausgeführt – die dort beschriebenen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG und – wie in Pkt. 15.9.2., 15.9.3. und 15.9.4. ausgeführt – die dort beschriebenen Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a und b FinStrG bedingt vorsätzlich begangen.

Auch die Argumentation der Verteidigung, wonach dem Beschuldigten kein Vorwurf zu machen sei, weil der Beschuldigte schon vor der Außenprüfung zu ABNr2 gegenüber seiner Steuerberaterin G und gegenüber dem Fiskus nicht verheimlicht habe, dass er bestimmte Projekte über die Vereine abgerechnet habe, dies aber kritiklos zur Kenntnis genommen worden sei, entlastet den Beschuldigten von dem oben beschriebenen Vorwurf des Amtsbeauftragten nicht zur Gänze: Der Aktenlage ist nicht zu entnehmen, dass A seine Steuerberaterin und Organe der Abgabenbehörde in Kenntnis gesetzt hätte oder diese anderweitig Kenntnis erlangt hatten, dass die Vereine, über welche abgerechnet wurde, mit den in den diesbezüglichen Rechnungen ausgewiesenen Leistungen nichts zu tun hatten, die Rechnungen nicht den tatsächlichen Leistungserbringer ausgewiesen hatten, die Aufwendungen und Ausgaben der Vereine und auch das Dienstverhältnis frei erfunden waren. Gelingt einem Unwahren behauptenden und mit großem Aufwand das Unwahre dokumentierenden Täter die Täuschung anderer Personen, leitet sich daraus nach allgemeiner Lebenserfahrung nicht ab, dass der Täter daraus eine Bestätigung der Rechtmäßigkeit seiner Verhaltens abzuleiten vermag: Er weiß ja, dass er diese anderen Personen getäuscht hat und diese bei Einschätzung der Rechtslage von falschen Voraussetzungen ausgehen würden. Der Täter selbst aber hat den wahren Sachverhalt gekannt und ist trotz seinen ernsthaften Zweifel

untätig verblieben, die – so gesehen – möglicherweise rechtswidrigen Steuerersparnisse in Kauf nehmend.

16. Zur Frage, ob in der gegenständlichen Finanzstrafsache nicht eine Zuständigkeit des Schöffensenates vorgelegen habe (weil in den Schlussworten der Verteidigung angesprochen):

Ab 1. Jänner 2011 hat sich gemäß § 53 Abs. 1 FinStrG idFd BGBl I 2010/104 eine strafgerichtliche Zuständigkeit für diejenigen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG ergeben, bei welchen der maßgebliche Wertbetrag, nach dem sich die Strafdrohung richtet (strafbestimmender Wertbetrag), oder bei welchen die Summe der maßgeblichen strafbestimmenden Wertbeträge aus mehreren zusammentreffenden Abgabenhinterziehungen den Betrag von € 100 000,00 überstiegen hat und alle diese Finanzvergehen in die örtliche und sachliche Zuständigkeit derselben Finanzstrafbehörde gefallen sind.

Die verfahrensgegenständliche Selbstanzeige ist im September 2012 erstattet worden. Bei Vorlage der Akten an den Spruchsenat am 19. Mai 2015 ist eine Klärung der Aktenlage dergestalt, in welchem Ausmaß die Selbstanzeige eine strafaufhebende Wirkung erzeugen konnte, in Anbetracht der 2-Jahresfrist des § 29 Abs. 2 FinStrG bereits vorgelegen. Daraus folgt, dass zu diesem Zeitpunkt bei Anwendung einer rechtsrichtigen Sachverhaltsbeurteilung bezüglich der vorgeworfenen Abgabenhinterziehungen eine Summe an strafbestimmenden Wertbeträgen in Höhe von insgesamt € 62.261,59 (USt 2003: € 4.400,91 + USt 2004: € 5.149,84 + ESt 2004: € 3.430,65 + USt 2005: € 7.153,22 + ESt 2005: € 9.419,31 + USt 2009: € 3.992,34 + ESt 2009: € 5.266,96 + USt 2010: € 3.914,53 + ESt 2010: € 10.874,13 + UVZ II/2011: € 1.500,00 + UVZ III/2011: € 3.537,71 + UVZ IV/2011: € 3621,99) erreicht worden ist und letztendlich auch der Spruchsenat – in Anbetracht der von ihm ohnehin vorgenommenen Verfahrenseinstellungen – jedenfalls zur Entscheidungsfindung zuständig gewesen ist.

17. Zur Strafbemessung ist auszuführen:

17.1. Zur Höhe der Geldstrafe:

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung 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 und zusätzlich die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen. Es gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

Es ist auch darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Es ist realistisch, dass dann, wenn die Abgabenbehörde nicht angedrängt hätte und für die Veranlagungsjahre 2009 und 2010 bzw.

die Voranmeldungszeiträume des Jahres 2011 keine Außenprüfung begonnen worden wäre, eine Richtigstellung der Bemessungsgrundlagen nicht stattgefunden hätte.

Ein Unterschreiten eines Betrages von 10 % des Strafrahmens ist gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG nur bei Vorliegen besonderer Gründe zulässig; die in Frage kommenden Umstände rechtfertigen eine außerordentliche Milderung trotz der wesentlichen mildernden Aspekte zumal in Anbetracht der zu beachtenden Spezial- und Generalprävention jedoch keineswegs (siehe nachstehend).

Abgabehinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG werden gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der maßgeblichen Verkürzungen geahndet; zusätzlich kann bei entsprechender Notwendigkeit auch eine Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten verhängt werden.

Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a und b FinStrG werden gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zur Hälfte der nicht oder verspätet entrichteten Abgabebeträge bzw. der zu Unrecht geltend gemachten Abgabengutschriften geahndet.

Dabei ist nach § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine einheitliche Geldstrafe in Form der Summe dieser Strafdrohungen zu berechnen.

Die sich aus den vom Beschuldigten begangenen Abgabehinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG und Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a und b FinStrG ergebende Strafdrohung beträgt daher USt 2009: € 3.992,34 + ESt 2009: € 5.266,96 + USt 2010: € 3.914,53 + ESt 2010: € 10.874,13 = € 24.047,96 X 2 ergibt € 48.095,92 zuzüglich € 363,28 + € 1.136,72 + € 1.339,11 + € 2.198,60 + € 589,68 + € 3.032,31 = € 8.659,70, davon die Hälfte: € 4.329,85, ergibt insgesamt € 52.425,77.

Bei einem durchschnittlichen Verschulden, einander die Waage haltenden Milderungs- und Erschwerungsgründen und durchschnittlichen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen beim Beschuldigten ergäbe sich solcherart ein Ausgangswert an Geldstrafe in Höhe von gerundet € 26.000,00.

Auffällig ist die große Energie bzw. der wohl große Aufwand, welche bzw. welchen der Beschuldigte in Zusammenhang mit seinen Verfehlungen zum Einsatz gebracht hat. Auch wenn A bei seinen Fehlverhalten lediglich einen bedingten Vorsatz zu verantworten hat, haben seine Pflichtverletzungen grundsätzlich einen großen Störwert für das Funktionieren der Abgabenerhebung durch den österreichischen Fiskus: Die Abgabenbehörden sind in der Gesamtheit darauf angewiesen, dass sie von den Abgabepflichtigen in ihren Steuererklärungen nicht beschwindelt werden. So gesehen wäre eine durchaus empfindliche Geldstrafe zu verhängen. Auch muss die Geldstrafe ein Ausmaß erreichen, dass nicht nur der Finanzstraftäter selbst, sondern bei Bekanntwerden der Strafentscheidung auch andere Personen in der Lage des Finanzstraftäters von der Begehung gleichartiger Finanzvergehen abgehalten werden. Mit anderen Worten, es darf auch nicht der Eindruck erweckt werden, den hier vorgeworfenen

Verfehlungen komme nur ein vernachlässigbarer Unwertcharakter zu, sodass man bei gefühltem Finanzbedarf bedenkenlos selbst zu ähnlichen Methoden greifen dürfe.

Erschwerend ist auch die Mehrzahl der strafrelevanten deliktischen Angriffe des Beschuldigten.

Im gegenständlichen Fall stehen aber den obigen Überlegungen als mildernd gegenüber die vollständige Schadensgutmachung, die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Finanzstraftäters, seine Mitwirkung an der Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes im Zuge der Außenprüfungen, sowie sein laut Aktenlage nunmehr langjähriges steuerliches Wohlverhalten nach der Begehung der gegenständlichen Finanzstraftaten, womit der Aspekt der Spezialprävention wesentlich abgeschwächt ist, auch wenn A weiterhin unternehmerisch tätig ist. Immerhin haben sich die Finanzstraftaten des Beschuldigten, für welche nunmehr eine Strafe zu bemessen ist, vor acht Jahren zugetragen.

In gesamthafter Abwägung der obigen, zu Gunsten des Beschuldigten stark überwiegenden Argumente ist der Ausgangswert deutlich auf € 18.000,00 abzumildern.

In Anbetracht dieser zu Gunsten des Beschuldigten sprechenden Umstände entfällt auch die Notwendigkeit der Verhängung einer Freiheitsstrafe.

Unter Bedachtnahme auf die persönliche Situation und insbesondere die derzeit ungünstige wirtschaftliche Situation des Beschuldigten, wie von ihm dargestellt, ist der obgenannte Geldstrafenbetrag nochmals auf € 10.000,00 zu verringern.

Zusätzlich schlägt auch die festzustellende überlange Verfahrensdauer mit einem Abschlag von € 2.000,00 zu Buche, weshalb letztendlich eine Geldstrafe von € 8.000,00, das sind lediglich 15,47 % des verbleibenden Strafrahmens, angemessen ist.

17.3. Gleiches gilt grundsätzlich auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe im Sinne des § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe, wobei aber der Umstand der schlechten Finanzlage des Beschuldigten außer Ansatz zu lassen ist. Die Ersatzfreiheitsstrafe wäre daher in gesamthafter Abwägung mit sechs Wochen zu bemessen; sie verringert sich infolge des Abschlages für die überlange Verfahrensdauer verhältnismäßig auf vier Wochen, wie spruchgemäß festgesetzt.

18. Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00, festzusetzen ist. Die Höhe der vorgeschriebenen Verfahrenskosten entspricht somit dem Gesetz und war daher unverändert zu belassen.

Zahlungsaufforderung:

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung (also ein Monat nach Verkündung der Entscheidung) fällig gewesen und waren auf das Finanzamts-Konto der Finanzstrafbehörde zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen hätte werden müssen.

Zur Unzulässigkeit 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. Tatsächlich hat sich für die gegenständliche Entscheidung als wesentlich erwiesen die vorzunehmende Beweiswürdigung und das anzuwendende Ermessen.

Salzburg, am 14. November 2019