



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0079-L/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, Mag. Gerda Pramhas, in der Finanzstrafsache gegen TF1, geb. X, Adresse, vertreten durch Staudinger & Partner, Wirtschaftstreuhänder, 4020 Linz, Brucknerstraße 3-5, wegen der Finanzvergehen gemäß §§ 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. b iVm 38 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 2. Mai 2006 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Linz vom 20. März 2006, SN 2001/00211-001,

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid in seinem Ausspruch über Schuld und Strafe wie folgt abgeändert:

TF1 ist schuldig

a) vorsätzlich und gewerbsmäßig durch die Nichtabgabe von Steuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung an Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 in Höhe von insgesamt 1.223,01 € (16.829,00 S) [1998: 827,31 € (11.384,00 S); 1999: 331,97 € (4.568,00 S); 2000: 63,73 € (877,00 S)] und an Umsatzsteuer für das Jahr 1998 in Höhe von 2.180,19 € (30.000,00 S) dadurch bewirkt zu haben, dass er seine Umsätze nicht erklärte, wobei es ihm jeweils darauf ankam, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen; sowie

b) vorsätzlich Lohnsteuer für Juni und Juli 1998 in Höhe von 2.227,70 € (30.654,00 S) und Februar bis Oktober 2001 in Höhe von 2.452,71 € (33.750,00 S) sowie Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für Juni und Juli 1998 in Höhe von 400,99 € (5.518,00 S) und für Februar bis Oktober 2001 in Höhe von 441,49 € (6.075,00 S) nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet und die Höhe der geschuldeten Beträge der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt auch nicht bekannt gegeben zu haben.

Er hat dadurch die Finanzvergehen zu a) der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs. 1 iVm 38 Abs. 1 lit. a FinStrG und zu b) der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen.

Gemäß §§ 33 Abs. 5 iVm 38 Abs. 1 und 49 Abs. 2 FinStrG unter Anwendung des § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG wird über ihn eine Geldstrafe in Höhe von 2.500,00 € und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von zwölf Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG werden die Kosten des Verfahrens mit 250,00 € bestimmt. Die Höhe der Kosten eines allfälligen Strafvollzuges wird durch gesonderten Bescheid festgesetzt werden.

II. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Dem Finanzamt wurde bekannt, dass TF1 (= Berufungswerber; im Folgenden kurz: Bw) zumindest seit 1997 Bauvorhaben abgewickelt und Barzahlungen kassiert sowie Bankeingänge lukriert habe. Beim Bauvorhaben "F" in P sei er unter der Bezeichnung "W GmbH & Co KG" aufgetreten, habe das Angebot gestellt, die Bautagesberichte unterzeichnet und im Zeitraum zwischen 13. Juni bis 14. Juli 1998 in fünf Teilbeträgen 350.330,00 S vereinnahmt, welche er steuerlich nicht deklariert habe. Recherchen bei dieser Firma hätten aber ergeben, dass diese kein Bauvorhaben "F" abgewickelt hatte und es sich beim Briefkopf des Angebotes um eine Fälschung handelte.

Der als Zeuge einvernommene AF gab am 14. Jänner 2002 an, dass der Bw sich ihm gegenüber als selbstständiger, Umbauarbeiten durchführender Unternehmer deklariert habe. Neben dem Bw seien auf der Baustelle ein Polier, während der ersten vier Wochen AH sowie neben den genannten drei Personen ein bis zwei Hilfskräfte anwesend gewesen. Die

Bautagebücher sowie die Kassabelege habe der Bw vor Ort ausgestellt. AH sei wegen Streitigkeiten mit dem Bw nach etwa vier Wochen nicht mehr auf der Baustelle erschienen.

Der Bw gab bei seiner Befragung im Zuge einer Hausdurchsuchung am 9. Mai 2001 an, AF bei der Errichtung eines Anbaus und eines Schwimmbades geholfen, außer Essen und Trinken dafür aber nichts erhalten zu haben. Zu den ihm vorgelegten fünf Kassaeingangsbelegen mit der Aufschrift "F" teilte er mit, dass die darauf befindlichen Unterschriften der seinen sehr ähnlich seien, aber nicht von ihm stammten.

Am 6. September 2002 sprach der Bw beim Finanzamt Linz vor und erstattete eine Selbstanzeige dahin gehend, dass er in der Straße1, erster Stock, in L von Oktober 1999 bis Ende 2000 ein Massagestudio betrieben habe. In diesem Zeitraum seien weder Umsatzsteuervoranmeldungen noch entsprechende Jahressteuererklärungen abgegeben worden. Die monatlichen Umsätze hätten etwa 30.000,00 S bis 40.000,00 S betragen, wobei den Masseurinnen die Hälfte als Entlohnung ausbezahlt worden sei. Im Durchschnitt seien regelmäßig drei vom Bw namentlich bezeichnete Masseurinnen, mit denen er freie Dienstverträge abgeschlossen habe, beschäftigt gewesen. Die Diensteinteilung habe der Bw vorgenommen. Im Oktober 2000 habe an derselben Adresse im Erdgeschoß ein weiteres Massagestudio eröffnet. Da zwei Massagestudios in einem Gebäude nicht zielführend gewesen seien, sei das Studio des Bw im ersten Stock mit Ende des Jahres 2000 geschlossen worden. Die Einrichtung seines Massagestudios habe er dem obgenannten Massagestudio zur Verfügung gestellt. In die Geschäftsgebarung der Betreiber habe er keine Einsicht gehabt, sodass er über den tatsächlichen Umsatz keine genauen Angaben machen könne.

Zum Massagestudio in der Straße2 in L1 gab der Bw an, dass der Mietvertrag und die Gewerbeberechtigung auf seinen Namen gelautet hätten, wofür er ein Drittel der Einnahmen – nach Abzug der laufenden Ausgaben und Fixkosten – erhalten sollte. Eine schriftliche Vereinbarung existiere nicht. Der Mietvertrag sei im Oktober 2001 abgeschlossen worden, tatsächlich sei das Studio im Jänner 2002 eröffnet worden. Der Stromliefervertrag laute ebenfalls auf den Bw, der Gasliefervertrag auf EL. Die Masseurinnen hätten eine Entlohnung in Höhe von 50 % des Umsatzes erhalten. Die monatlichen Einnahmen hätten rund 40.000,00 S betragen; der Umsatz im August 2002 habe sich auf etwa 15.000,00 S belaufen. Das Entgelt für Massagen sei einheitlich 80,00 € gewesen. Anfangs sei für die Einstellung der Masseurinnen JF zuständig gewesen, später hätten alle drei Beteiligten darüber entschieden. Ob Dienstverträge aufgesetzt worden seien, entziehe sich der Kenntnis des Bw. Das Studio in der Straße2 habe mit heutigem Tag MD übernommen.

Nach Einleitung des Finanzstrafverfahrens mit Bescheid vom 4. Mai 2001 erkannte das Finanzamt Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz den Bw mit Strafverfügung vom 7. März 2005 für schuldig, vorsätzlich und gewerbsmäßig

- a) durch Nichtabgabe von Steuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung an Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 in Höhe von insgesamt 1.223,01 € (1998: 827,31 €; 1999: 331,97 €; 2000: 63,73 €) und an Umsatzsteuer für das Jahr 1998 in Höhe von 2.180,19 € dadurch bewirkt zu haben, dass er seine Umsätze nicht erklärt habe und
- b) durch Zahlung von Schwarzlöhnen, somit unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 entsprechenden Lohnkonten, eine Verkürzung von Lohnsteuer für 1998 bis 2002 in Höhe von 14.000,70 € sowie von Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen in Höhe von 3.354,90 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben.

Er habe dadurch das Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. b iVm 38 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen.

Gemäß §§ 33 Abs. 5 iVm 38 FinStrG wurde über ihn eine Geldstrafe von 12.000,00 € verhängt und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 40 Tagen festgesetzt.

Die Kosten des Finanzstrafverfahrens wurden gemäß § 185 FinStrG pauschal mit 363,00 € bemessen.

Als mildernd wertete das Finanzamt bei der Strafbemessung die bisherige finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit und die teilweise nicht strafbefreiende Selbstanzeige, als erschwerend die wiederholte Begehung.

Mit Schreiben vom 11. Mai 2005 erhab die steuerliche Vertretung des Bw gegen diese Strafverfügung fristgerecht Einspruch, wodurch die Strafverfügung außer Kraft gesetzt wurde. Ein Sachvorbringen wurde nicht erstattet.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung am 4. Juli 2005 brachte der Bw im Wesentlichen vor, dass er bei der Baustelle "F" weder als Firma aufgetreten sei noch Arbeiter beschäftigt habe. Zum Betrieb des Tantrastudios habe ihm Frau Dr. E einen Vertrag aufgesetzt, wonach die Masseurinnen für die Abfuhr der Steuer selbst verantwortlich gewesen seien. Das Studio in der Straße1 habe er nur ein Jahr betrieben, weil er damit nichts verdient habe. Ein anderes Studio habe er nicht gehabt; das Massagestudio in der Straße2 habe nicht ihm, sondern EL

gehört. Er habe zwar den Mietvertrag unterschrieben, doch sei im Rahmen von Gerichtsverhandlungen vor dem BG L2, wo er als Beschuldigter wegen Zuhälterei vor Gericht gestanden sei, festgestellt worden, dass er damit nichts zu tun gehabt habe. Die Aussage der Zeugin ER, wonach er ihr zugesichert habe, die Lohnsteuer abzuführen, sei unrichtig. Das Studio in der Straße2, das von JF, EL und MD geführt worden sei, sei ein Jahr geöffnet gewesen, doch sei er nur vier bis fünf Monate dort gewesen.

ER hatte vor dem Gendarmerieposten L am 27. Februar 2003 im Zuge ihrer Vernehmung angegeben, im Juli 2002 auf eine Annonce hin, mit welcher eine Masseurin gesucht worden sei, ein Treffen mit dem Bw vereinbart zu haben. Sie habe daraufhin von Anfang Juli bis Ende August in dem Studio in der Straße2 gearbeitet. Die Massage habe 80,00 € gekostet; von diesem Betrag habe sie die Hälfte an das Studio abgeführt. Der Bw habe sie belogen, weil sie nicht versichert gewesen sei und entgegen seinen Angaben von dem Geld, das sie an das Studio abgeführt habe, die Lohnsteuer für sie nicht bezahlt worden sei.

In der zum Zwecke weiterer Beweisaufnahmen vertragten mündlichen Verhandlung gab die als Zeugin befragte Steuerberaterin Dr. E am 10. Oktober 2005 an, einen Entwurf für einen freien Dienstvertrag gemacht zu haben. Da die Masseurinnen stundenweise tätig sein sollten, habe sich vordergründig der freie Dienstvertrag angeboten. Sie selbst mache keine Lohnverrechnung und habe den Bw mit dem Entwurf an seine steuerliche Vertretung weiter verwiesen. Über Details der Stundenabrechnung sei nicht gesprochen worden.

Die als Zeugin befragte EL gab an, mit dem Bw und JF ein Massagestudio in der Straße2 betrieben zu haben. Sie habe sich etwa im Juli 2002 an diesem bisher schon durch den Bw geführten Studio beteiligt. Der Bw habe den Betrieb bis zum Einstieg des MD geführt. Die Aussage des Bw, sie habe das Studio schon vor ihm gehabt, sei nicht richtig. Bei Übernahme des Studios habe sie den Steuerberater Staudinger kontaktiert, was dieser bestätigte.

Nach neuerlicher Vertagung der mündlichen Verhandlung gab die als Zeugin befragte gewerbliche Buchhalterin A am 6. Dezember 2005 an, die Lohnverrechnung für den Bw von Jänner bis August 2001 durchgeführt zu haben. Die Abrechnung der Damen mit Werk- und nicht mit Dienstvertrag habe sie übernommen; wer diese Problematik mit dem Bw besprochen habe, sei aus den Unterlagen nicht ersichtlich. Danach habe der Bw nichts mehr bezahlt bzw. keine Unterlagen mehr zur Verfügung gestellt. Im gesamten Zeitraum seien vier Damen abzurechnen gewesen.

Mit Straferkenntnis vom 20. März 2006 wurde der Bw schuldig erkannt, vorsätzlich und gewerbsmäßig als Abgabepflichtiger

- a) durch Nichtabgabe von Steuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung an Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 in Höhe von insgesamt 1.223,01 € (1998: 827,31 €; 1999: 331,97 €; 2000: 63,73 €) und an Umsatzsteuer für das Jahr 1998 in Höhe von 2.180,19 € dadurch bewirkt zu haben, dass er seine Umsätze nicht erklärt habe und
- b) durch Zahlung von Schwarzlöhnen, somit unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer für 1998 bis Oktober 2001 in Höhe von 8.768,26 € sowie von Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen in Höhe von 1.578,29 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben.

Er habe dadurch das Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. b iVm 38 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen.

Gemäß §§ 33 Abs. 5 iVm 38 FinStrG wurde über ihn – bei im Vergleich zur Strafverfügung unverändert gebliebener Ersatzfreiheitsstrafe und Kosten des Strafverfahrens – eine Geldstrafe von 8.000,00 € verhängt. An Erschwerungs- und Milderungsgründen wurden ebenfalls die in der Strafverfügung genannten übernommen.

Zur Begründung führte die Erstbehörde im Wesentlichen aus, dass der Bw die Abgabenverkürzung in objektiver Hinsicht bestreite und sich des ihm vorgeworfenen Finanzvergehens für nicht schuldig bekenne. Er habe zwar eine Selbstanzeige erstattet, die ihm aber von einem Beamten des Finanzamtes nahe gelegt worden sei.

Er sei auf der Baustelle "F" nicht als Unternehmer aufgetreten und habe nie Arbeiter gehabt. Bezuglich der Baustelle "F" sei aber auf die eindeutige Aussage des Zeugen AF zu verweisen. Dass diese Aussage unrichtig sei, habe der Bw nicht vorgebracht. Auch die durchgeführte Schätzungsmethode sei schlüssig und habe der Bw nicht bestritten. Die Abgaben seien, wie in der Berufungsvorentscheidung ersichtlich und unter Punkt a) des Spruches angeführt, festgesetzt worden. Da für die Arbeiter keine Lohnabgaben abgeführt worden seien, sei der Lohnanteil an der Arbeit, wie in der Baubranche üblich, mit 35 % der Auftragssumme geschätzt worden. Daraus errechne sich eine Bemessungsgrundlage von 122.615,00 S, was einem Anteil je Arbeiter von 15.000,00 S bis 20.000,00 S – ausgehend von drei oder vier Arbeitern – je Monat entspreche. Unter der Annahme eines durchschnittlichen Lohnsteuersatzes von 25 % ergebe sich eine Nachforderung von 30.653,80 S (2.227,70 €). Der Dienstgeberbeitrag von 4,5 % betrage 5.517,80 S (400,99 €). Die Abgabenverkürzungen der Jahre 1999 und 2000 beruhten zudem auf den Erklärungen des Beschuldigten. Wären die

Angaben des Bw in der Selbstanzeige über die getätigten Umsätze berücksichtigt worden, wären sowohl Umsatzsteuer angefallen als auch die Gewinnannahmen zu niedrig angesetzt worden. Lediglich aus Vereinfachungsgründen und zur Verfahrensbeschleunigung seien im Zweifel die festgesetzten Beträge dem Strafverfahren zu Grunde gelegt worden.

Zu den Tantrastudios habe er angegeben, dass mit den Mädchen Werkverträge geschlossen worden und diese für die Abfuhr der Abgaben selbst verantwortlich gewesen seien. Das Studio in der Straße2 habe nicht er geführt, sondern EL und JF.

In der am 6. September 2002 erstatteten Selbstanzeige habe der Bw ausgeführt, von Oktober 1999 bis Oktober 2001 Massagestudios in der Straße1 in L geführt und dabei monatliche Umsätze von rund 30.000,00 S erzielt zu haben. Auch diese zunächst verschwiegene Einnahmequelle habe der Bw erst bei der Selbstanzeige offen gelegt. Die Hälfte der Einnahmen hätten die beim Bw beschäftigten Masseurinnen erhalten. Deren Tätigkeit sei als Dienstverhältnis zu werten, da ihnen eine fixe Zeiteinteilung, bestimmte Anwesenheitszeiten und der Preis für ihre Tätigkeit vorgegeben gewesen seien. Sie seien in den Organisationsbetrieb des Bw derart eingeordnet gewesen, dass sie seine Räumlichkeiten und Betriebsmittel genutzt hätten. Ausgehend von einer Tätigkeit über 24 Monate und einem monatlichen Umsatz von 30.000,00 S ergebe sich ein Gesamtumsatz von 720.000,00 S, wobei die Hälfte, nämlich 360.000,00 S, den Dienstnehmerinnen zugeflossen sei. Bei einem durchschnittlichen Lohnsteuersatz von 25 % ergebe sich eine Nachforderung von 90.000,00 S (6.540,56 €). Der Dienstgeberbeitrag von 4,5 % errechne sich mit 16.200,00 S (1.177,30 €). Zur Höhe der Schätzung sei auf die vom Bw erstattete Selbstanzeige zu verweisen.

Nicht nachweisbar sei, dass der Bw auch das Studio in der Straße2 in L1 betrieben habe. Zwar gebe es zahlreiche Hinweise, dass er auch damit etwas zu tun gehabt habe, aber insbesondere aus der Aussage des Vormieters HD lasse sich nicht eindeutig beweisen, dass der Bw das Unternehmen selbst geführt habe. Dieser habe angegeben, beim Verkauf der Einrichtung des Lokals in der Straße2 mit EL verhandelt zu haben.

Schon aus der Verwirklichung des objektiven Sachverhaltes könne zweifelsfrei auf vorsätzliches bzw. wissentliches Handeln geschlossen werden. Dass Schwarzumsätze und – lohnzahlungen verboten seien und strafrechtliche Folgen nach sich zögen, sei allgemeines Erfahrungsgut. Der Bw habe die Einnahmen für die Besteitung des Lebensunterhaltes verwendet, sodass gewerbsmäßiges Handeln vorliege.

Die gegen dieses Straferkenntnis fristgerecht erhobene Berufung richtet sich gegen den Vorwurf der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung, der Zahlung von Schwarzlöhnen, der Verletzung der Verpflichtung zur Führung von entsprechenden Lohnkonten und der bewussten

Verkürzung von Lohnsteuer, DB und DZ. Beantragt werde, den strafbestimmenden Wertbetrag auf 3.403,20 € einzuschränken, da der Bw niemals als gewerblicher Unternehmer auf der Baustelle "F" aufgetreten sei und auch niemals Dienstnehmer beschäftigt habe. Der Bw habe AF bei der Führung von Bautagebüchern geholfen, weil er gewusst habe, wie diese zu führen seien, damit dieser von der Bank die entsprechenden Gelder für den Umbau zur Verfügung gestellt bekomme. Die Baustelle selbst sei von einem Polier der Fa. W (Vorname Y) geführt worden, der auch die Arbeiter zur Verfügung gestellt habe. Dieser Polier sei durch AH organisiert worden. Gelder seien direkt von AF an AH geflossen, der damit wiederum die Arbeiter bezahlt habe.

Die der Berechnung zu Grunde gelegten Zahlen beruhten auf Schätzungen des Arbeitgeberreferates des Finanzamtes Linz vom 31. März 2003. Der Bw habe keinesfalls vorsätzlich Abgaben hinterzogen, da ihm die durch Schätzung ermittelten Beträge nicht bewusst sein hätten können. Der Bw habe keine Dienstnehmer beschäftigt und habe daher auch keine Abgaben hinterziehen können.

Der im Straferkenntnis genannte Zeitraum für den Betrieb des Massagestudios in der Straße1 in L – nämlich Oktober 1999 bis Oktober 2001 – sei falsch; bei der Einvernahme sei der richtige Zeitraum bekannt gegeben worden. In der Anlage würden das Übergabeprotokoll für das Mietobjekt Straße1, datiert mit 15. März 2001, und die Quittung der Kautionszahlung vom 3. April 2001 übermittelt. Der Zeitraum habe somit lediglich sieben bis siebeneinhalb und nicht 24 Monate, wie im Straferkenntnis der Berechnung zu Grunde gelegt, betragen. Der Bw sei davon ausgegangen, dass die Damen auf Grund eines Werkvertrages beschäftigt seien und ihre Abgaben selbst abführten, sodass keinesfalls von vorsätzlicher Abgabenhinterziehung betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag gesprochen werden könne. Weiters wäre auf Grund des NeuFöG bei einem echten Beschäftigungsverhältnis für die ersten elf Monate kein Dienstgeberbeitrag zu entrichten gewesen. Der Bw sei nicht davon ausgegangen, dass Abgaben anfallen würden, da er auf der Baustelle AF keine Dienstnehmer beschäftigt habe und die Damen im Massagestudio auf Werkvertragsbasis gearbeitet hätten. Dem Bw sei die Abgabenverkürzung nicht bewusst gewesen, sodass er diese nicht vorsätzlich habe begehen können.

Das der Berufung beigefügte Übergabeprotokoll betreffend das Mietobjekt Straße1 war am 15. März 2001 von AS sen. für die Verwaltung und vom Bw als Mieter unterfertigt worden. Die Übergabe der vereinbarten Kautionszahlung durch den Bw hatte AS sen. am 3. April 2001 durch seine Unterschrift bestätigt.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

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

Nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung weiters schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

§ 38 Abs. 1 lit. a FinStrG normiert, dass mit Geldstrafe bis zum Dreifachen des Betrages, nach dem sich sonst die Strafdrohung richtet, zu bestrafen ist, wer eine Abgabenhinterziehung begeht, wobei es ihm darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (gewerbsmäßige Begehung).

Einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekannt gegeben wird.

Aus dem Einkommensteuerakt des Bw zur Steuernummer 000/0000 ergibt sich, dass die Bemessungsgrundlagen für die Einkommen- und Umsatzsteuer 1998 bis 2001 wegen der Nichtabgabe von Steuererklärungen im Schätzungswege ermittelt und die entsprechenden Abgaben mit Bescheiden vom 17. Juli 2003 festgesetzt worden sind.

In Wiederaufnahmeanträgen beantragte die steuerliche Vertretung des Bw im Wesentlichen, die Umsätze für das Jahr 1998 entsprechend der Niederschrift über die Hausdurchsuchung mit 300.000,00 S netto und für die mit den Umsätzen in Verbindung stehenden Aufwendungen einen Vorsteuerabzug von 30.000,00 S anzusetzen. Weiters wurde der Ansatz der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit einem Betrag von 120.000,00 S angeregt.

In den Jahren 1999 und 2000 sei der Bw keiner regelmäßigen Tätigkeit nachgegangen und habe lediglich Hilfstätigkeiten als Fliesenleger verrichtet. Wegen des Nichtüberschreitens der Grenze für Kleinunternehmer mögen die Umsatzsteuer in beiden Jahren mit Null und die Einkünfte mit je 100.000,00 S festgesetzt werden.

Zum Jahr 2001 wurde im Wesentlichen vorgebracht, der Bw habe mit Kaufvertrag vom 1. Februar 2001 das Massagestudio in der Straße1 erworben. Die fälschlicherweise In der Selbstanzeige am 6. September 2002 angegebenen Umsätze aus den Massagestudios seien

erst im Jahr 2001 entstanden. Der angebliche Betrieb von Massagestudios für die Jahre 1999 und 2000 sei Teil einer Gerichtsverhandlung. Der Bw habe das Massagestudio in der Straße1 von Februar bis Oktober 2001 und das Massagestudio in der Straße2 von Oktober 2001 bis Ende des Jahres 2001 betrieben. Das Massagestudio in der Straße1 habe der Bw mit zwei bis drei Mitarbeiterinnen im Rahmen eines freien Dienstvertrages betrieben; die Gehaltsabrechnungen seien über einen Steuerberater durchgeführt worden. Die Anzahl der Massagen sei aufgezeichnet worden, und die freien Dienstnehmer hätten 50 % der Einnahmen über die Gehaltsabrechnung ausbezahlt erhalten. Die Bruttoeinnahmen von Februar bis Juli 2001 hätten 116.640,00 S betragen, hochgerechnet bis Dezember 2001 183.291,00 S. Unter Hinzurechnung eines Unsicherheitszuschlages von 40 % (73.316,40 S) sowie von Eigenleistungen (30.000,00 S) ergebe sich ein Betrag von 286.607,40 S. Die Gehälter wurden mit 110.982,70 S angegeben. Nach Abzug der dort näher dargestellten Aufwendungen ergebe sich für das Jahr 2001 ein kleiner Verlust. Die Umsatzsteuer sei wiederum mit Null festzusetzen.

Mit Bescheiden vom 12. August 2004 nahm das Finanzamt die Verfahren für die strafrechtlich relevanten Jahre 1998 bis 2001 entsprechend der Anregung der steuerlichen Vertretung wieder auf.

Die im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Abgabenbescheide führten zu Einkommensteuervorschreibungen für 1998 in Höhe von 827,31 €, für 1999 von 331,97 € und für 2000 von 63,73 €. Die Umsatzsteuer 1998 wurde mit 2.180,19 € festgesetzt.

Diese Abgabenbescheide blieben unangefochten und sind in Rechtskraft erwachsen.

Dem Finanzamt wurde die erste Seite eines Gerichtsurteils übermittelt, mit welchem der Bw vom Vorwurf der Zuhälterei freigesprochen worden war.

Mit der gegen das Straferkenntnis gerichteten Berufung beantragte der Bw, den strafbestimmenden Wertbetrag auf 3.403,20 € einzuschränken, somit auf den in Punkt a) des Bescheidspruches angeführten Betrag.

Zum Vorwurf der Verkürzung von Lohnabgaben gemäß § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG brachte der Bw zum einen vor, dass er auf der Baustelle "F" niemals als gewerblicher Unternehmer aufgetreten und niemals Dienstnehmer beschäftigt gehabt habe, zum anderen, dass die in den Massagestudios tätigen Masseurinnen auf Grund von Werkverträgen beschäftigt gewesen seien, weshalb der Bw davon ausgegangen sei, dass diese ihre Abgaben selbst abführen würden.

Der Umstand, dass der Bw AF lediglich bei der Führung der Bautagebücher geholfen habe, damit dieser entsprechende Gelder von der Bank zur Verfügung gestellt erhalte, wurde in der Berufung erstmals vorgebracht.

Im PAST-Akt zu AZ 00/0000 befinden sich zum BVH "F" Kopien von Bautagesberichten für den Zeitraum von 9. Juni bis 10. Juli 1998, die in der Rubrik "Auftragnehmer oder dessen Beauftragter" das Namenszeichen des Bw aufweisen, sowie fünf Kassaeingangsbelege in Kopie über eine Gesamtsumme von 350.330,00 S, auf denen der Vermerk "F für F1" oder nur "F" aufscheint und die alle die Unterschrift oder das Namenszeichen des Bw aufweisen. Das Anbot für die durchzuführenden Bauleistungen wurde AF auf dem Briefpapier der Fa. W GmbH & Co KG unterbreitet. Dieses Anbot weist die Namenszeichen des Bw und von RD auf. Der in den Bautagesberichten verzeichnete Arbeiterstand betrug zwischen zwei und sieben.

Im Zuge seiner niederschriftlichen Vernehmung am 9. Mai 2001 gab der Bw an, dass AF ein Freund von ihm sei, dem er für Essen und Trinken gelegentlich ausgeholfen habe. Die Unterschriften auf den Kassaeingangsparagonen seien den seinen zwar ähnlich, stammten aber nicht von ihm; im Namen der Fa. W sei er niemals aufgetreten.

RD, Angestellter der Fa. W, hatte dem gegenüber bei seiner niederschriftlichen Vernehmung am 3. November 1998 ausgesagt, dass die Fa. W für AF weder ein Angebot noch Rechnungen gelegt noch dort Bauarbeiter beschäftigt habe. Zum Briefpapier gab der Befragte an, dass AH auf einer Baustelle in W1 als Leasingarbeiter der Fa. K an Briefpapier der Fa. W gekommen sein könnte. Auf dem durch RD vorgelegten Muster des Briefpapiers der Fa. W sind im Briefkopf – im Gegensatz zu dem Briefpapier, auf dem das Anbot für AF erstellt worden war – zwei zusätzliche Spalten vorhanden, wovon eine die Leistungspalette des Unternehmens auflistet, die andere Adresse, Telefon- und Telefaxnummer, Internet- und E-Mail-Adresse nennt. Darüber hinaus sei bei Originalschreiben der Fa. W unter dem Firmenstempel stets der Name des Sachbearbeiters angeführt.

Ob ein Sachverhalt erwiesen ist, hat die Finanzstrafbehörde gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen. Der Zweifelsgrundsatz ist aber keine "negative Beweisregel"; im Wege der Beweiswürdigung sind daher auch Wahrscheinlichkeitsschlüsse zulässig. Ist die Behörde mit logischer Schlussfolgerung zu einer konkreten Tatüberzeugung gelangt, so widerspricht dies dem Zweifelsgrundsatz auch dann nicht, wenn auch andere, für den Beschuldigten günstigere Schlussfolgerungen aus den Untersuchungsergebnissen gezogen werden könnten. Nur wenn nach Durchführung der Beweise trotz eingehender Beweiswürdigung Zweifel verbleiben, hat

die Behörde nach dem Grundsatz "in dubio pro reo" vorzugehen (VwGH 3.7.1996, 95/13/0175).

Vorgänge tatsächlicher Art sind dann als bewiesen anzusehen, wenn die Finanzstrafbehörde aus den zur Verfügung stehenden Beweismitteln nach allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen und den Gesetzen logischen Denkens gezogenen Schlussfolgerungen zur Überzeugung gelangt ist, dass es sich so ereignet hat (vgl. VwGH 26.5.1993, 90/13/0155).

Wenngleich der Bw leugnet, beim BVH "F" Bauleistungen als selbstständiger Unternehmer erbracht und Arbeiter beschäftigt zu haben, sprechen sowohl die aktenkundigen Belege als auch die diese Belege stützenden Aussagen von AF und RD schlüssig und übereinstimmend dafür, dass der Bw – unter Zuhilfenahme von Arbeitskräften – Bauleistungen erbracht und dafür die o.a. Beträge vereinnahmt hat. Dass, wie der Bw behauptet, die Gelder von AF an AH geflossen seien und letzterer die Arbeiter bezahlt habe, widerspricht nicht nur den beschlagnahmten Unterlagen, sondern auch der Zeugenaussage des AF.

Die Annahme, der Bw habe im Bestreben, nach außen hin nicht in Erscheinung zu treten, auch Bauleistungen für die Fa. I GmbH angeboten, stützen diverse für die GmbH entfalteten Tätigkeiten. So befinden sich im PAST-Akt Rechnungen der GmbH, die der Bw entweder unterfertigt hat [zwei Rechnungen vom 14. April 1997 und eine Rechnung vom 28. April 1997 an MK betreffend die Verrechnung von Facharbeiterstunden (PAST-Akt OZ 92, 96 und 97)] sowie ein Schreiben an die "Fa. I, z. Hd. Herrn F1" (PAST-Akt OZ 94) oder ein Schriftstück des Bw an die Post & Telekom Austria mit der Bitte, die Eintragung auf "I" zu ändern, da sein Name nicht aufscheinen solle (PAST-Akt OZ 82).

Dass der Bw über die Fa. I in der Baubranche tätig war, bestätigten auch TF, mit dem der Bw in der Versicherungsbranche tätig gewesen war, sowie RP, der mit dem Bw die Fa. I gegründet hatte, im Zuge ihrer niederschriftlichen Vernehmungen (Strafakt, OZ 44 ff und 57 ff).

Darüber hinaus gab CS bei seiner niederschriftlichen Befragung am 19. November 1998 an, dass ihm der Bw für Umbauarbeiten ein Angebot gelegt habe, die Auftragsvergabe letztlich aber nicht an diesen erfolgt sei (PAST-Akt OZ 43). Aus dem ebenfalls im PAST-Akt aufliegenden Anbot (OZ 44 ff) ist ersichtlich, dass dieses von AH und dem Bw gelegt worden war.

Aus welchen Gründen der Bw die Bautagesberichte als "Auftragnehmer" unterfertigt hat, wenn er AF lediglich beim Ausfüllen behilflich gewesen sein will, ist ebenso wenig

nachvollziehbar und als bloße Schutzbehauptung zu werten wie der in der Berufung behauptete Zahlungsfluss von AF an AH.

Nach § 8 Abs. 1 1. Halbsatz FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Nach Abs. 1 zweiter Halbsatz leg. cit. genügt für die Annahme eines solchen Schuldvorwurfs, dass nach den Beweisergebnissen erwiesenermaßen feststeht, der Täter habe die Verwirklichung des dem Tatbild entsprechenden Sachverhaltes ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden (bedingter Vorsatz). Der Finanzstrafäter muss die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes nicht anstreben, nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnen, den Eintritt des Erfolges jedoch für möglich halten und einen solchen Erfolg auch hinzunehmen gewillt sein.

Voraussetzung für die Annahme von bedingtem Vorsatz ist nicht ein Wissen um eine bestimmte Tatsache oder um ihre Wahrscheinlichkeit im Sinne eines Überwiegens der dafür sprechenden Momente, sondern es genügt das Wissen um die Möglichkeit. Bedingter Vorsatz ist für §§ 33 Abs. 1 und 49 Abs. 1 lit. a FinStrG ausreichend.

Der für die Verwirklichung des Tatbildes des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG erforderliche Vorsatz muss sich nur auf die tatbildmäßig relevante Versäumung des Termins für die Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben richten. Ob den Steuerpflichtigen an der Unterlassung der als strafbefreiend normierten fristgerechten Bekanntgabe der geschuldeten Beträge an das Finanzamt ein Verschulden trifft, ist irrelevant (VwGH 29.9.2004, 2000/13/0151).

§ 33 Abs. 2 lit. b FinStrG dagegen erfordert Wissentlichkeit hinsichtlich der Verkürzung von Lohnsteuer oder Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, wogegen hinsichtlich der Verletzung der Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten bedingter Vorsatz ausreichend ist.

Wissentlichkeit bedeutet, dass der Täter den Umstand oder Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich, sondern sein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Bei Verkürzungstatbeständen genügt im Allgemeinen, dass sich der Täter der Steuerpflicht an sich bewusst war; ein Wissen über die Höhe des Abgabenanspruches ist nicht erforderlich (OGH 1.8.1996, 18 Os 114/96).

Die Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen bildet keinen Grund, vorsätzliches Handeln in Frage zu stellen. Hätte dies doch letztlich die mit der Zielsetzung des § 33 FinStrG unvereinbare Folge, dass ein Steuerpflichtiger, der unter Verschleierung der

Abgabenbemessungsgrundlagen gezielt Steuern verkürzt, nicht wegen Abgabenhinterziehung bestraft werden könnte. Entscheidungswesentlich ist vielmehr, dass der Steuerpflichtige die geschätzten Beträge mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit erzielt hat (VwGH 23.4.1985, 84/14/0157), da im Finanzstrafverfahren die Abgabenbehörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung in dem Sinn trifft, dass der geschätzte Betrag mit der Wirklichkeit solcherart übereinstimmt, dass die Verantwortung des Beschuldigten (auch hinsichtlich der Höhe der Verkürzung) so unwahrscheinlich ist, dass sie nach menschlichem Ermessen ausgeschlossen werden kann (VwGH 22.2.1996, 93/15/0194).

Der Bw vereinnahmte die von AF bezahlten Beträge und entlohnnte damit, da dieser lediglich Zahlungen an den Bw leistete, auch die von ihm beschäftigten Personen.

Werden Lohnkonten - etwa bei Auszahlung von Schwarzlöhnen - überhaupt nicht geführt und Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge nicht abgeführt, ist die Abgabenverkürzung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG in objektiver Hinsicht bewirkt.

Dass von Lohnzahlungen Lohnsteuer ans Finanzamt abzuführen ist, ist steuerliches Allgemeinwissen, das zweifelsohne auch dem Bw bekannt war, sodass ihm die für den Tatbestand des § 33 Abs. 1 lit. b FinStrG erforderliche Wissentlichkeit um das Bewirken einer Abgabenverkürzung zurechenbar ist. Dass dem Bw aber in Abetracht des Umstandes, dass er offiziell keine Arbeitnehmer beschäftigte und nicht als Unternehmer in Erscheinung trat, sondern im Rahmen seiner Bautätigkeit lediglich Schwarzlöhne bezahlte, hinsichtlich der Nichtführung von Lohnkonten Vorsatz vorwerfbar wäre und er in Kenntnis der diesbezüglichen rechtlichen Grundlagen gewesen wäre, ist nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde mit der für ein Strafverfahren erforderlichen Sicherheit umso weniger nachweisbar, als der Bw die Arbeiter nur vorübergehend und nicht dauernd beschäftigt hatte. Wegen Nichtnachweisbarkeit der subjektiven Tatseite konnte diesfalls eine Bestrafung wegen einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 lit. b FinStrG nicht Platz greifen, sondern lediglich eine solche wegen einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG.

Zu den nicht abgeführten Lohnabgaben für die im Massagestudio des Bw in der Straße 1 tätigen Masseurinnen ergibt sich aus der Aktenlage Folgendes:

Auf Befragen gab der Bw am 9. Mai 2001 an, seit Februar 2001 in der Straße 1 ein Massagestudio zu betreiben. Die Umsätze würden zwischen 40.000,00 S und 50.000,00 S betragen; im April 2001 etwa 30.000,00 S. Zurzeit seien zwei Masseurinnen beschäftigt, mit denen er freie Dienstnehmerverträge geschlossen habe. Zur Kundenanbahnung inseriere er in der Kronen-Zeitung. Die Termine teile er ein. Die Masseurinnen entlohnne er monatlich, je nach den geleisteten Stunden, in bar. Das Honorar betrage 1.000,00 S (Strafakt, OZ 17 ff).

Am 4. Juli 2005 sagte der Bw aus, Frau Dr. E, Steuerberaterin, habe einen Vertrag aufgesetzt, wonach die Mädchen für die Abfuhr der Steuer selbst verantwortlich seien. Die Aussage von ER, wonach er die Lohnsteuer abführe, sei nicht richtig (Strafakt, OZ 112).

Die als Zeugin einvernommene Dr. E führte dazu aus, die steuerliche Vertretung des Bw im Jahr 2001 übernommen zu haben. Da die Damen stundenweise im Rahmen eines freien Dienstvertrages tätig sein sollten und der Bw sich erkundigt habe, welche Möglichkeiten der Beschäftigung es gebe, habe sie für ihn einen Entwurf für einen freien Dienstvertrag erstellt, ihn aber an die Fa. W2 verwiesen, da sie selbst keine Lohnverrechnung mache. Über nähere Details und Details der Stundenabrechnung sei nicht gesprochen worden (Strafakt, OZ 214).

Die ebenfalls als Zeugin befragte A, gewerbliche Buchhalterin, gab an, für den Bw ab Jänner 2001 die Lohnverrechnung gemacht zu haben. Sie wisse weder, warum die Damen über Werkvertrag und nicht über Dienstvertrag abgerechnet worden seien, noch, wer diese Problematik mit dem Bw besprochen habe. Dies sei auch aus den Unterlagen nicht ersichtlich; sie habe die Art der Abrechnung lediglich übernommen (Strafakt, OZ 248).

Auf Grund der Aktenlage steht fest, dass der Bw sich mit der Problematik der Abrechnung der von ihm beschäftigten Masseurinnen auseinander gesetzt hat. Nicht nachvollziehbar ist aber, ob der Bw in Bezug auf seine Arbeitgeberpflichten belehrt worden ist bzw. wer ihn informiert hat.

Ob der Bw bei der Fa. W2 tatsächlich Erkundungen einholte, konnte nicht geklärt werden. Dass der Bw im Falle einer diesbezüglichen Rücksprache bei der Fa. W2 von einem auf dem Gebiet der Lohnverrechnung versierten Unternehmen in Anbetracht der steuerrechtlich eindeutig für ein Dienstverhältnis sprechenden Umstände – Vorgabe einer fixen Zeiteinteilung, Nutzung der Räumlichkeiten und Betriebsmittel des Bw, fix vorgegebene Preise und Durchführung der Massagen nach bestimmten Anweisungen, regelmäßige Abrechnung – unrichtig belehrt worden wäre, ist mit annähernd an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen. Der Bw wusste, unabhängig davon, ob er die ihm nahe gelegte Auskunftseinhaltung unterlassen oder entgegen dieser Auskunft gehandelt hat, jedenfalls um die Möglichkeit der Unrichtigkeit seiner Vorgangsweise, womit aber Eventualvorsatz vorliegt.

Auch für diese Lohnabgaben gilt aber, dass dem Bw, da sich aus der Aktenlage dazu keinerlei Anhaltspunkte ergeben, mit der für ein Strafverfahren erforderlichen Sicherheit nicht nachweisbar ist, dass sein Vorsatz nicht nur auf die Nichtabfuhr der Lohnabgaben, sondern auch auf die Verletzung der Verpflichtung zur Lohnkontenführung gerichtet war, sodass der Tatbestand einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 lit. b FinStrG nicht erfüllt ist, sondern lediglich der einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG. Der Bw

war daher nur wegen der Nichtabfuhr bzw. Nichtmeldung der Lohnabgaben bis zum fünften Tag nach Fälligkeit zu bestrafen.

Zum Vorwurf der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung in Bezug auf die in Punkt a) des Spruches des bekämpften Erkenntnisses angeführte Umsatz- und Einkommensteuerverkürzung ist anzumerken, dass Gewerbsmäßigkeit nur mit qualifiziertem Vorsatz, nämlich mit Absicht, begangen werden kann. Der Täter handelt absichtlich, wenn er mit seiner Handlung den Zweck verfolgt, das tatbildmäßige Unrecht zu verwirklichen.

Handelt jemand in der Absicht, sich aus der wiederholten Begehung der strafbaren Handlung eine dauernde, wenn auch nur zusätzliche Einnahmequelle zu verschaffen, so handelt er gewerbsmäßig. Ob dies der Fall ist, lässt sich aus den näheren Umständen der Tat, aus dem daraus gezogenen Gewinn des Täters und aus seinem gesamten Verhalten nicht nur zur Tatzeit, sondern auch vor oder nach der Tat erschließen. Für die Einnahmenerzielung genügt ein zusätzliches Nebeneinkommen. Dieses muss allerdings die Bagatellgrenze von rund 73,00 € (vgl. OGH 17.3.1999, 13 Os 149/98) übersteigen, weshalb auch geringfügige Nebeneinkünfte gewerbsmäßig erstrebt werden können. Zur Annahme der Gewerbsmäßigkeit genügt auch eine einzige Tat, sofern darin die erwähnte Absicht zum Ausdruck kommt.

Die Erstbehörde begründete die gewerbsmäßige Begehung damit, dass der Bw die Einnahmen für die Bestreitung des Lebensunterhaltes verwendet habe. Dass dies nicht der Fall war, zeigt die Berufung nicht auf.

Der Bw zeigte der Abgabenbehörde seine selbstständig ausgeübte Tätigkeit in der Baubranche nicht an und war daher offenbar nicht gewillt, seinen steuerlichen Verpflichtungen nachzukommen. Er wurde in den Monaten Juni und Juli 1998 nicht nur für AF tätig, sondern unterbreitete im Juni 1998, wie o.a., gemeinsam mit AH auch CS ein Angebot für einen Dachausbau.

In den Jahren 1999 und 2000 war der Bw, wie seine steuerliche Vertretung im Schriftsatz vom 27. Juli 2004 zur Anregung der Wiederaufnahme im Abgabenverfahren vorbrachte, unregelmäßig als Helfer bei Fliesenlegearbeiten beschäftigt und erzielte dabei einen Gewinn von je 100.000,00 S.

Auf Grund des dargelegten Sachverhaltes und dem dadurch zum Ausdruck kommenden Bestreben des Bw, sich durch die wiederholte Übernahme von Bauaufträgen eine längere Zeit wirkende Einnahmequelle zu verschaffen, bestehen auch für die Rechtsmittelbehörde keine Bedenken, die in Punkt a) des Bescheidspruches näher bezeichneten Einkommen- und Umsatzsteuerverkürzungen in rechtlicher Hinsicht als gewerbsmäßig zu qualifizieren.

Hinsichtlich der in Punkt b) des Spruches des angefochtenen Erkenntnisses genannten Lohnabgaben, die auf Grund obiger Erörterungen insgesamt unter den Tatbestand der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu subsumieren waren, war der Vorwurf gewerbsmäßiger Begehung jedoch nicht mehr aufrecht zu erhalten, da die gewerbsmäßige Begehung als eine der Tatbestandsvoraussetzungen eine Abgabenhinterziehung zur Voraussetzung hat (§ 38 Abs. 1 lit. a FinStrG).

Zur begehrten Anwendung des Neugründungsförderungsgesetzes (NeuFöG) ist zu bedenken, dass nach § 1 Z 7 NeuFöG die im Kalendermonat der Neugründung sowie in den darauf folgenden elf Kalendermonaten für beschäftigte Arbeitnehmer anfallenden Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds zur Förderung der Neugründung von Betrieben nicht erhoben werden, doch sieht § 4 leg. cit. dort näher genannte formelle Voraussetzungen – wie Vorlage eines amtlichen Vordrucks und Inanspruchnahme einer Beratung – vor, deren Vorliegen der Bw weder behauptet noch nachgewiesen hat.

Der Berufung war aber insoweit statzugeben, als im Ergebnis davon auszugehen ist, dass der Bw das Massagestudio in der Straße1 nicht, wie im Straferkenntnis dargelegt, von Oktober 1999 bis Oktober 2001, sondern lediglich von Februar bis Oktober 2001 betrieben hat.

Zwar gab der Bw bei seiner Selbstanzeige vom 6. September 2002 an, das Massagestudio von Oktober 1999 bis Ende 2000 geführt zu haben, doch bestritt der Bw diesen Zeitraum nicht nur in der gegenständlichen Berufung, sondern auch bereits im Wiederaufnahmeantrag vom 27. Juli 2004 im Abgabenverfahren und sind der Aktenlage keinerlei Anhaltspunkte zu entnehmen, die den Betrieb des Massagestudios in der Straße1 schon vor Februar 2001 stützen könnten.

So gab der Bw bei seiner Vernehmung am 9. Mai 2001 an, seit Februar 2001 in der Straße1 ein Massagestudio eröffnet zu haben. Bei der mündlichen Verhandlung vor der Finanzstrafbehörde Linz am 4. Juli 2005 nannte der Bw als Zeitraum, in welchem er das angeführte Studio betrieben habe, ein Jahr. Verdienstnachweise der für den Bw tätigen Masseurinnen sind von Februar bis Juli 2001 aktenkundig (Strafakt, OZ 116 ff, sowie Veranlagungsakt). Mit Kaufvertrag vom 1. Februar 2001 erwarb der Bw von der Vorbesitzerin des Massagestudios die Einrichtungsgegenstände (PAST-Akt, OZ 318 ff). Der Mietvertrag für die in der Straße1 gelegene Wohnung schloss der Bw ebenfalls erst am 15. März 2001 ab (PAST-Akt, OZ 312 ff).

Wenngleich der Bw laut Angaben des Vermieters die Wohnung erst mit Ende Jänner 2002 kündigte und ihm jener gegen Ende des Jahres eine Gratismassage anbot (Strafakt, OZ 192 ff), sodass nahe liegend ist, dass der Massagebetrieb zumindest bis Jahresende 2001 aufrecht

war, bleibt es der Rechtsmittelbehörde verwehrt, den im Straferkenntnis genannten Zeitraum (bis Oktober 2001) auszudehnen, da diese nach § 161 Abs. 1 FinStrG "in der Sache selbst" zu entscheiden hat und nicht befugt ist, einen von der Finanzstrafbehörde erster Instanz nicht zur Last gelegten Zeitraum oder Tatbestand mit einzubeziehen.

Der vom Bw genannte monatliche Mindestumsatz von 30.000,00 S war daher auf neun Monate hochzurechnen, wobei die Hälfte des ermittelten Betrages – nämlich 135.000,00 S – den Masseurinnen als Dienstnehmerinnen zufloss. Ausgehend von einem durchschnittlichen Lohnsteuersatz von 25 % ergab sich eine Lohnsteuernachforderung von 33.750,00 S (2.452,71 €) und ein Dienstgeberbeitrag in Höhe von 4,5 %, somit 6.075,00 S (441,49 €).

Gegen den seitens der Erstbehörde angewandten, logisch nachvollziehbaren Berechnungsmodus wurden keine Einwendungen erhoben, sodass diesbezügliche Erörterungen unterbleiben konnten.

Der Strafrahmen nach §§ 33 Abs. 5 iVm 38 Abs. 1 und 49 Abs. 2 FinStrG und unter Berücksichtigung des § 21 FinStrG reicht bis zu 12.971,05 €.

Nach § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen sind. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

Zu den zutreffend bereits im Straferkenntnis angeführten Erschwerungs- und Milderungsgründen war insbesondere spezial-, aber auch generalpräventiven Überlegungen wesentliche Bedeutung beizumessen. Obwohl der Bw, wie den diversen Zeugenaussagen zu entnehmen ist, im gesamten Prüfungszeitraum unterschiedliche Tätigkeiten ausgeübt hat und, wie die Erstbehörde bereits ausführte, unter Berücksichtigung seiner Angaben in der Selbstanzeige, tatsächlich wesentlich höhere Umsätze getätigt haben dürfte, erklärt er seit dem Jahr 2003 wiederum keinerlei Einkünfte.

Wegen der dargestellten Reduzierung der Strafbeträge einerseits und der Unterstellung der verkürzten Lohnabgaben unter den – mit niedriger Strafe bedrohten – Tatbestand des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG anstatt unter den der §§ 33 Abs. 2 lit. b iVm 38 Abs. 1 lit. a FinStrG waren sowohl die Geld- als auch die Ersatzfreiheitsstrafe entsprechend zu reduzieren.

In der Gesamtschau erachtete die Rechtsmittelbehörde eine Geldstrafe von 2.500,00 € tat- und schuldangemessen und eine weiter gehende Reduzierung des Strafausmaßes für ausgeschlossen, zumal auch auf general- und spezialpräventive Aspekte besonderes Augenmerk zu legen war.

Für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe war die Ersatzfreiheitsstrafe im Sinne obiger Überlegungen ebenfalls in ähnlichem Ausmaß wie die Geldstrafe auf nunmehr zwölf Tage zu reduzieren.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach der Bestrafte einen pauschalen Kostenersatz in Höhe von 10 % der verhängten Geldstrafe zu leisten hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 15. März 2007