

GZn. FSRV/0012-L/03, FSRV/0016-L/03

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 2 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Isolde Zellinger, sowie die Laienbeisitzer Komm.Rat.

Manfred Grubauer und Dipl. Tierarzt Dr. Leopold Pfeil als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen K, vertreten durch Dr. Bernhard Aschauer, Rechtsanwalt, 4020 Linz, Mozartstraße 4, wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und fahrlässiger Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG über die Berufungen des Beschuldigten vom 3. März 2003 und des Amtsbeauftragten vom 5. März 2003 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 15. November 2002, StrNr. 2001/00214-001, nach der am 22. September 2003 in Abwesenheit des Beschuldigten, jedoch in Anwesenheit seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten OR Dr. Christian Kneidinger sowie des Schriftführers Wolfgang Kiebler durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung wird **teilweise Folge** gegeben und der im Übrigen unverändert bleibende Schulterspruch des Erkenntnisses des Spruchsenates in Punkt 2 wie folgt abgeändert:

A ist schuldig, er hat als Abgabepflichtiger im Amtsreich des Finanzamtes Linz fahrlässig durch Abgabe unrichtiger Steuererklärungen, sohin unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend das Veranlagungsjahr 1997 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von 48.400,-- S und an Umsatzsteuer in Höhe von 20.470,-- S dadurch bewirkt, dass er unter Außerachtlassung der ihm gebotenen, möglichen und zumutbaren Sorgfalt Reparaturaufwendungen für den nicht von der Vermietung umfassten Teil seines Hauses an der Anschrift in W zu Unrecht als Werbungskosten geltend

gemacht und überdies diesbezüglich Vorsteuern zum Ansatz gebracht hat, und hiedurch das Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen.

II. Der Berufung des Amtsbeauftragten wird **teilweise Folge** gegeben und das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates in seinem Strafausspruch wie folgt abgeändert:

Gemäß §§ 33 Abs. 5, 34 Abs. 4 iVm. § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG wird über den Beschuldigten eine **Geldstrafe** in der Höhe von

21.000,-- €

(in Worten: einundzwanzigtausend Euro)

und gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben eine **Ersatzfreiheitsstrafe** von

fünf Wochen

verhängt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 15. November 2002, StrNr. 2001/00214-001, wurde K durch den Spruchsenat II beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG und der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG schuldig gesprochen, weil er im Amtsbereich des Finanzamtes Linz

1. als steuerlich Verantwortlicher der Firma G GmbH

1.a) vorsätzlich durch Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, sohin unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend das Veranlagungsjahr 1997 eine Verkürzung an Kapitalertragsteuer in Höhe von insgesamt 435.003,-- S und an Umsatzsteuer in Höhe von 202.840,-- S dadurch bewirkt habe, dass er Umsätze [mit nicht in sein steuerliches Rechenwerk aufgenommenen Waren] und die Gewinne daraus [sowie die Entnahme derselben] in den Steuererklärungen verschwiegen habe,

1.b) fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich zur Bekanntgabe der an ausländische, in Österreich lediglich beschränkt steuer-

pflichtige Prostituierte bezahlten Provisionen gegenüber der Abgabenbehörde, [aufgrund der Außerachtlassung der ihm gebotenen, möglichen und zumutbaren Sorgfalt] eine Verkürzung der Abzugssteuer im Sinne des § 99 EStG 1988 betreffend die Jahre 1995 bis 2001 in Höhe von insgesamt 474.638,-- S bewirkt, sowie

2. als Abgabepflichtiger vorsätzlich durch Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, sohin unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, betreffend das Veranlagungsjahr 1997 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von 48.400,-- S und an Umsatzsteuer in Höhe von 20.470,-- S dadurch bewirkt, dass er Reparaturaufwendungen für den nicht von der Vermietung umfassten Teil seines Hauses in W zu Unrecht als Betriebsausgaben [Werbungskosten] geltend gemacht habe.

Aus diesem Grunde wurde über ihn gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG [ergänze: und § 34 Abs. 4 FinStrG] iVm. § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von 12.000,-- € und gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit dieser Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Wochen verhängt.

An Verfahrenskosten wurden ihm gemäß § 185 [Abs. 1 lit. a] FinStrG pauschale Verfahrenskosten in Höhe von 363,-- € auferlegt.

Hinsichtlich weiterer Fakten erging mit demselben Spruch des Erstsenates eine Verfahrenseinstellung.

Der Entscheidung des Erstsenates liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

K wäre steuerlich Verantwortlicher der Firma G GmbH gewesen, gleichzeitig habe er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezogen. Er ist derzeit Pensionist, sein monatliches Nettoeinkommen betrage ca. 1.100,-- €, er ist verheiratet und sorgepflichtig für eine sechsjährige Tochter und einen achtzehnjährigen Sohn. Der Beschuldigte sei [finanzstrafrechtlich] unbescholten.

Die Firma G GmbH betrieb seit 1995 in P den Nachtclub X.

Mit Beschluss vom 2. Mai 2001 wurde über das Vermögen der GmbH das Konkursverfahren eröffnet.

K sei der steuerlich Verantwortliche der G GmbH gewesen, wobei er betreffend das Veranlagungsjahr 1997 die Umsätze und Gewinne nicht vollständig erklärt habe, dabei es ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden habe, eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zu verletzen. Diese – bedingt vorsätzliche – Pflichtverletzung bedinge eine Verkürzung an Kapitalertragsteuer in Höhe von 435.003,-- S und an Umsatzsteuer in Höhe von 202.840,-- S.

Im Zusammenhang mit seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung habe K als Abgabepflichtiger betreffend das Veranlagungsjahr 1997 Reparaturaufwendungen zu Unrecht für den nicht vermieteten Teil erklärt, dabei es ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, auch hier eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zu verletzen. Mit dieser bedingt vorsätzlichen Pflichtverletzung habe er eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von 20.740,-- S und an Einkommensteuer in Höhe von 48.400,-- S bewirkt.

In den Jahren 1995 bis 2001 wären an ausländische Prostituierte die Provisionen brutto für netto ausbezahlt worden, wobei der Beschuldigte als steuerlicher Verantwortlicher der Firma G GmbH keine entsprechende Erkundigungen eingeholt habe, ob diese Einkünfte solcher Art ausbezahlt werden können [gemeint offenbar: ob diese Vorgangsweise den Abgabenvorschriften entspräche]. So habe er Provisionszahlungen an die Prostituierten, die als ausländische Staatsbürgerinnen in Österreich beschränkt steuerpflichtig seien, [gegenüber dem Fiskus nicht offen gelegt und] fahrlässig eine Verkürzung der 20%igen Abzugssteuer in Höhe von insgesamt 474.638,-- S bewirkt.

Die Feststellungen des Erstsenates gründen sich auf eine ausführliche Würdigung der gegebenen Akten- und Beweislage.

Hinsichtlich des Faktums der fälschlicherweise als Reparaturaufwendungen für den vermieteten Bereich des Hauses an der Anschrift W geltend gemachten privaten Ausgaben stehe das Geständnis des Beschuldigten im Einklang mit dem Gutachten des Dipl. Ing. P vom 1. Jänner 2000, wonach die relevante Vertäfelung der Fassade bzw. die Ausgaben für den Fassadenbau im Höhe von 103.699,-- S nicht den vermieteten Bereich betroffen haben.

Zur Klärung der Frage, ob A der steuerlich Verantwortliche der Firma G GmbH im straf-relevanten Zeitraum gewesen ist, verweist der Spruchsenat zunächst auf die auffällige rasche Abfolge der handelsrechtlichen Geschäftsführer der G GmbH. Aus dem Konkursakt betreffend diese GmbH erschließt sich für den Erstsenat der Umstand, dass die abgenutzte Betriebseinrichtung des Lokales zu einem höheren Wert als dem Buchwert in Anrechnung auf die Miet-zinsforderung übernommen worden sei, was bedeute, dass K auch ein wirtschaftliches Interesse an dem Unternehmen gehabt haben muss. Die Zahlung von 50.000,-- S durch die Ehegattin BK in die Masse, obwohl ihre Geschäftsführerhaftung gar nicht schlagend werden konnte, bestätige das "Familienunternehmen K".

Einem Aktenvermerk der Fremdenpolizei der Bezirkshauptmannschaft Linz-Land vom 12. Februar 1999 entnahm der Erstsenat die Beschreibung einer Vorsprache des K beim dortigen Amt mit dem Ersuchen, "wie er in Zukunft vorzugehen hätte, damit er sein Geschäft legal betreiben könne".

Den Einvernahmen der Zeugen J, SCH, IK, SP, O, N, H, S, G, TO, B, GH, ES, R und AT sowie dem aufgefundenen Schriftwechsel zwischen K und seinem Anwalt Dr. A entnahm der Erstsenat die Gewissheit, dass der Beschuldigte im Hinblick auf den Bordellbetrieb in W nicht nur der Hauseigentümer, sondern "die GmbH" gewesen sei. Er habe entschieden, er sei der steuerlich Verantwortliche, seine Frau – so die Zeugenaussage der AT – dürfe erst mitreden, wenn ihr etwas gehöre.

Die festgestellte Erlösverkürzung ergäbe sich aus der Zeugenaussage des HH, der einschlägigen Etablissements Wein und Sekt im "BV", soll heißen "Barverkauf", nämlich ohne Belege geliefert hat. Zu dem Kunden des HH hat auch der Bordellbetrieb des K gehört, wobei sich in Übereinstimmung mit den Aufzeichnungen des Zeugen die diesbezüglichen Belege samt weiteren, nicht verbuchten Lieferscheinen der Firma L, nicht verbuchten Belegen über Bareinzahlungen und Eingangsrechnungen der Firma M in einem anlässlich der Hausdurchsuchung in den Betriebsräumlichkeiten am 13. Dezember 2000 aufgefundenen Ordner mit der Beschriftung "Black" zu entdecken waren.

Der Erstsenat räumt dem Beschuldigten ein, es sei glaubwürdig, dass diesem das Problem der Abzugssteuern nicht bekannt gewesen sei. A hätte sich jedoch entsprechend erkundigen müssen, zumal es steuerliches Allgemeinwissen darstelle, dass ein Bruttoeinkommen der offenkundig freiberuflich tätigen Prostituierten im Bordellbetrieb niemals in gleicher Höhe dem [korrekten steuerlichen] Nettoeinkommen entsprechen könne.

Die Erkrankungen des K stellten keine Entschuldigung im Sinne eines plötzlichen und unabwendbaren Ereignisses dar, weil der Beschuldigte auch nach seinen Krankenständen die Geschäfte wieder weitergeführt habe und ihm auch von den behandelnden Ärzten – so die vom Erstsenat eingesehenen Unterlagen – ein rascher Genesungsfortschritt bescheinigt worden sei. Überdies habe er ja seine Funktion – siehe oben – als Herr des Unternehmens niemals abgetreten, nicht einmal an seine Ehefrau.

In rechtlicher Hinsicht wertete der Spruchsenat die Position des K in Bezug auf die G GmbH als solche eines steuerlichen Verantwortlichen, weshalb ihm die Beachtung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Unternehmens zugekommen sei. Hinsichtlich seiner Vermietungstätigkeit wäre K der Abgabepflichtige gewesen, den ebenfalls diese Verpflichtungen getroffen haben.

Der Beschuldigte habe daher hinsichtlich der Abzugssteuern, da im Irrtum befindlich gewesen, eine fahrlässige Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG und hinsichtlich der übrigen Fakten eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

Bei der Ausmessung der Geldstrafe wertete der Spruchsenat als mildernd das abgelegte Teilgeständnis, die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Beschuldigten, seine Erkrankung und nunmehr die Beendigung der wirtschaftlichen Tätigkeit, als erschwerend den langen Tatzeitraum, weshalb eine Geldstrafe im Ausmaß von 12.000,-- € dem Unrechtsgehalt der Tat und dem Verschulden des Täters entsprechend wäre.

Für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe wäre [offenbar unter Bedachtnahme auf die obigen Ausführungen] eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von drei Wochen angemessen.

Gegen diese Entscheidung haben sowohl der Beschuldigte als auch der Amtsbeauftragte berufen.

K begeht die Einstellung des Verfahrens mit Ausnahme des Faktums betreffend die zu Unrecht steuerlich geltend gemachten Reparaturaufwendungen 1997 hinsichtlich das Objekt in W, bei welchem er eine fahrlässige Vorgangsweise einräumt, in eventu das angefochtene

Erkenntnis aufzuheben und der erstinstanzlichen Behörde die neuerliche Verhandlung und Entscheidung aufzutragen, in eventu die über ihn verhängte Geldstrafe herabzusetzen.

Die Führung eines Nachtbetriebes sei sicherlich nicht mit anderen Branchen vergleichbar. Viele Personen versuchten sich in diesem Geschäft, aber scheiterten letztlich daran. Die Fluktuation der Geschäftsführer, auf welche haftungsmäßig zurückgegriffen werden kann, sei daher nicht aussagekräftig. Im erwähnten Insolvenzverfahren und im Zusammenhang mit der beantragten Bordellgenehmigung sei es ihm darum gegangen, einen Schaden zu minimieren, ohne Prostitutionsgenehmigung wäre es unmöglich gewesen, den Betrieb zu vermieten und in der Folge daraus Mieteinnahmen zu erzielen.

Dass er von diversen Prostituierten als Chef bezeichnet worden sei, habe seinen Grund darin, dass er Eigentümer der gesamten Liegenschaft sei, dort auch selbst in der Nähe des Betriebes wohne und aus der Vermietung Einkünfte erziele. Er sei den jeweiligen Geschäftsführern speziell bei Beginn ihrer Tätigkeit lediglich beratend zur Seite gestanden. Er, K, sei daher nicht der steuerliche Verantwortliche der G GmbH gewesen.

Auffällig sei, dass die erstinstanzliche Behörde im Zuge ihrer Beweiswürdigung den Gesundheitszustand des Beschuldigten nicht erwähnt habe, obwohl umfassende Atteste vorgelegt wurden, die zeigen, dass er schwer herzkrank sei und gar nicht in der Lage gewesen wäre, hier die Tätigkeit eines faktischen Geschäftsführers auszuführen.

Die Erstbehörde habe eingeräumt, dass es glaubhaft sei, dass der Beschuldigte unwiderlegt erklärte, er habe das Wort "Black" in [gemeint wohl: auf] den genannten Ordner nicht geschrieben, es sei eben nicht seine Handschrift. Die Ausführung, dass nur er dies angeordnet haben könne, sei ein unzulässiger Schluss.

Zeugin SCH habe die Schwarzgetränkkaufe bestritten, was den Schluss zuließe, dass sie dies aus entsprechenden Gründen bestreite, aber tatsächlich ein Indiz dafür sei, dass eben seitens dieser Geschäftsführerin derartige Schwarzeinkäufe getätigt wurden, was den Beschuldigten exkulpiere. Die Behörde vermochte kein einziges Argument zu nennen, das den Beschuldigten in diesem Zusammenhang belasten würde.

Die nicht abgeführte Abzugssteuer könne dem Beschuldigten nicht angelastet werden, weil er dafür nicht verantwortlich gewesen wäre. Andererseits wäre es auch ein nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum.

Selbst wenn der Beschuldigte als steuerlicher Verantwortlicher der G GmbH zu qualifizieren sei, beruhten die festgesetzten [strafrelevanten] Beträge auf reinen Zuschätzungen, für

welche die Behörde im Strafverfahren keine Beweise erbringen konnte. So sei laut der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. Jänner 2001 betreffend das Jahr 1997 lediglich ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 1.102.300,-- S vorgeschrieben worden.

Sollte K für die Nichtabfuhr der Abzugssteuern verantwortlich sein, wäre er einem nicht vorwerfbaren Rechtsirrtum unterlegen.

Auch hinsichtlich des Faktums des zu Unrecht geltend gemachten Reparaturaufwandes 1997 im Zusammenhang mit seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erachte sich K für beschwert, weil er sich einer fahrlässigen Vorgangsweise schuldig bekannt habe, jedoch wegen vorsätzlicher Begehnungsweise schuldig gesprochen wurde. Die Rechnung hinsichtlich der Reparaturen habe sich auf das gesamte Haus bezogen und der Privatanteil sei lediglich irrtümlich nicht herausgerechnet worden.

In Anbetracht des Überwiegens der Milderungsgründe sei jedenfalls auch die verhängte Geldstrafe überhöht, wobei zusätzlich als mildernd berücksichtigt hätte werden müssen, dass der Beschuldigte selbst einen hohen Mietzinsentfall von mehr als 1.000.000,-- S erlitten habe, sich seit Jahren wohl verhalten habe und – im Falle eines Schuldspruches zu Faktum Abzugssteuern – in einem nicht die Schuld ausschließenden Rechtsirrtum gehandelt habe.

Der Amtsbeauftragte wiederum weist in seiner Berufung gegen das Strafausmaß auf den Umstand, dass der vom Gesetzgeber angedrohte Strafrahmen 137.210,93 € betrage, die tatsächlich verhängte Geldstrafe jedoch nicht einmal 10 % dieses Strafrahmens erreiche. Auch sei der Milderungsgrund der Beendigung der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht richtig, da der Beschuldigte noch immer steuerlich erfasst sei. Sowohl spezial- und generalpräventive Überlegungen sprechen daher für eine Erhöhung der Geldstrafe. Angesichts der allgemein bekannten Tatsache, dass "im Gastgewerbe überhaupt und in diesem besonderen" vermehrt Abgabenhinterziehungen stattfänden, erscheine eine Geldstrafe von weniger als 10 % des Strafrahmens nicht geeignet, andere [potentielle Finanzstrftäter] weiterhin einigermaßen wirksam von derartigen Delikten abzuhalten, weshalb die Verhängung einer [offenbar höheren] Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe gefordert wird.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

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

Solcherart ist nach Abs. 3 der Gesetzesstelle eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn

- a) bescheidmäßig festzusetzende Abgaben wie Jahresumsatzsteuern oder Einkommensteuern zu niedrig festgesetzt worden sind oder
- b) selbst zu berechnende Abgaben wie Kapitalertragsteuern für inländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 oder im Steuerabzug von Einkünften aus im Inland ausgeübter selbstständiger Tätigkeit im Sinne des § 99 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 ganz oder teilweise nicht (bis zum jeweiligen Fälligkeitstag) abgeführt worden sind.

Gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG macht sich einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, der die im § 33 Abs. 1 leg.cit. bezeichnete Tat fahrlässig begeht; § 33 Abs. 3 FinStrG gilt entsprechend.

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

Fahrlässig handelt gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesbestimmung beispielsweise derjenige, der diejenige Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht.

Gemäß § 11 FinStrG begeht nicht nur der unmittelbare Täter das Finanzvergehen, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen, oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt.

Als unmittelbarer Täter einer Abgabenhinterziehung bzw. fahrlässigen Abgabenverkürzung kommen aber auch alle Personen in Betracht, die aufgrund rechtlicher oder vertraglicher Verpflichtung die abgabenrechtlichen Verpflichtungen eines Abgabe- oder Abfuhrpflichtigen wahrzunehmen haben oder diese allenfalls auch bloß faktisch wahrnehmen. Ein Wahrnehmender substituiert den Abgabepflichtigen voll und ganz (OGH 10.2.1972, 12 Os 226/71). Auch im Falle des Wahrnehmenden erfolgt das Bewirken einer Abgabenverkürzung unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht (vgl. dazu *Reger/Hacker/Kneidinger*, Das Finanzstrafgesetz I ³ RZ. 5 zu § 33, sowie die im Judikatteil angeführten Entscheidungen E 30, 35, 49, 78, 107, 126; *Dorazil/Harbich*, Finanzstrafgesetz, Anmerkung 5 zu § 33 FinStrG; *Fellner*, FinStrG Band I Rz. 7, 12, 13 zu § 33 mit zahlreichen Judikatzitaten; wie auch viele andere).

Eine Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Abgabepflichtigen und die daraus resultierende Aufgabe, für ihn der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht zu entsprechen, verlangt also keineswegs eine formelle Vertretungsbefugnis im Abgabenverfahren. Unmittelbarer Täter kann folglich *jedermann* sein, der für den Abgabepflichtigen steuerliche Angelegenheiten besorgt, die sich spezifisch auf die abgabenrechtlichen Pflichten des Steuerpflichtigen erstreckt. *Belanglos bleibt es hiebei, ob der Täter den Abgabepflichtigen befugt* (bspw. als Geschäftsführer einer GmbH) *oder unbefugt vor den Abgabenbehörden vertritt oder ob er sonstwie diese Angelegenheiten wahrnimmt* (bspw. als Hauptgesellschafter bzw. Treugeber der Hauptgesellschafterin einer GmbH mit einem für das Unternehmen unwiderstehbarer Entscheidungs- und Richtlinienkompetenz). Ein solcher faktischer Geschäftsführer einer GmbH ist finanzstrafrechtlich verantwortlich (z.B. OGH 6.12.2001, 12 Os 99/01; 11.12.2001, 14 Os 99/01 u.v.a.).

Der gegebenen Aktenlage sind nunmehr folgende strafrelevante Sachverhalte zu entnehmen:

A) Der fälschlicherweise als Werbungskosten geltend gemachte Reparaturaufwand für privat genutzte Gebäudeteile 1997:

Dem Veranlagungsakt zu St.Nr. 235/3681 ist zu entnehmen, dass die Einkommen- und Umsatzsteuererklärung betreffend das Veranlagungsjahr 1997 am 21. Jänner 1999 beim Finanzamt Linz eingereicht und offenbar vorerst erklärungsgemäß am 26. Mai 1999 verbucht worden ist (diesbezüglicher Veranlagungsakt, Veranlagung 1997, letzte Blätter).

Laut Punkt 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25. Jänner 2001 über eine beim Beschuldigten durchgeführte Betriebsprüfung im Sinne des § 99 Abs. 2 FinStrG war die Fassade des Gebäudes in W 1997 neu gestaltet worden. Unter anderem hatte die Firma F GmbH die Vertäfelung der Fassade des Objektes erneuert und dafür mit Rechnung vom 5. Mai 1997 einen Betrag von 103.699,50 S zuzüglich 20.739,90 S an Umsatzsteuer in Rechnung gestellt (Arbeitsbogen ABNr. 103001/01, Bl. 18).

Der Befundaufnahme des Sachverständigen Dipl. Ing. P betreffend das Objekt in W am 18. Mai 2000 ist jedoch zu entnehmen, dass tatsächlich die Außenwände der betrieblich genutzten Gebäudeteile aus verputzten Ziegelwänden bestehen, welche keine Eternitvertäfelung aufweisen (genannter Arbeitsbogen Bl. 19 bis 26).

Zutreffend hat daher der Erstsenat den Schluss gezogen, dass die Arbeitsleistung der Firma F GmbH den privaten Gebäudeteil betroffen hat, weshalb das Finanzamt Linz zu Recht aufgrund des Berichtes des Betriebsprüfers vom 20. Februar 2001, Tz. 13, 16, 19

(Veranlagungsakt, Veranlagung 1998) eine korrigierende Vorschreibung an Umsatzsteuer in Höhe von 20.740,-- S und an Einkommensteuer in Höhe von 64.100,-- S (der auf das strafrelevante Faktum entfallende Anteil beträgt bei einer Verhältnisrechnung 49.184,-- S) betreffend 1997 vorgenommen hat.

Offenkundig war der die Abgabenerklärungen für 1997 erstellenden Steuerberatungskanzlei des K von diesem auch die Rechnung der F GmbH übermittelt worden, ohne dass eine Information über die tatsächliche private Veranlassung des Aufwandes beigeschlossen gewesen wäre.

Anders als in der Berufung des Beschuldigten behauptet, war also der gesamte diesbezügliche Aufwand privat veranlasst, hat die gesamte Rechnung der F GmbH überhaupt nicht mit der Einkunftszielung des K in Zusammenhang gestanden und war nicht lediglich der Privatanteil aus den diesbezüglichen Aufwendungen irrtümlich nicht abgezogen worden.

Der Erstsenat hat das Verhalten des Beschuldigten in diesem Zusammenhang als vorsätzliche Handlungsweise bewertet.

Dagegen spricht jedoch die Möglichkeit, dass tatsächlich K lediglich irrtümlich seiner Steuerberatungskanzlei diesen Beleg auch mit übermittelt hat und zumal aufgrund von Nachwirkungen seiner Erkrankung im Jahre 1996 (Diabetes Mellitus, eine ischämische Cardomyopathie, instabile Angina pectoris ab 1996, am 19. November 1996 eine aortocoronare vierfache Bypassoperation im AKH Linz, postoperative cerebrale Durchblutungsstörungen mit Sprachschwächen, sowie Polyneuropathie und Atemnot; Finanzstrafakt Bl. 151 bis 180) auch gar nicht erkannt hat, dass die von ihm unterfertigten Steuererklärungen den gegenständlichen Mangel aufgewiesen haben.

Andererseits ist die Fülle des Belegmaterials im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, welche der Beschuldigte seiner Steuerberatungskanzlei zur Verfügung zu stellen hatte, durchaus überschaubar, bestand zur Erstellung der Erklärungen kein Zeitdruck und betrifft der konkrete Beleg einen leicht fasslichen Sachverhalt, welchen aufzuklären auch für einen völligen Laien ein Einfaches gewesen wäre.

Aus der abgabenrechtlichen Verpflichtung des Abgabepflichtigen im Sinne des § 119 Bundesabgabenordnung (BAO), wahrheitsgemäße Steuererklärungen gegenüber der Abgabenbehörde zu legen, erschließt sich selbstredend die Verpflichtung eines Abgabenschuldners, seinem als Erfüllungsgehilfen tätigen Steuerberater ausreichende Informationen zukommen zu lassen, damit dieser im Sinne der gebotenen Pflichterfüllung wahrheitsgemäße steuerliche Rechenwerke erstellen kann.

Fehler im Bereich der Steuerberatungskanzlei selbst sind der Aktenlage nicht zu entnehmen und wurden auch nicht vorgebracht.

In der Gesamtschau hat daher K jedenfalls die ihm gebotene, mögliche und trotz seiner Erkrankung zumutbare Sorgfalt insoweit außer Acht gelassen, als er seiner Steuerberatungskanzlei keine ausreichenden Informationen in Zusammenhang mit der Leistung der Firma F GmbH zur Verfügung gestellt hat. Geht man im Zweifel zugunsten des Beschuldigten von einer unbewussten Fahrlässigkeit des K aus, ist sein Verschulden nicht schwerwiegend, wenngleich in Anbetracht des von ihm geforderten lediglich unbeträchtlichen Aufwandes an Sorgfalt, mit welcher der außerordentliche Geschäftsfall in seiner Privatsphäre ohne Schwierigkeiten dem Steuerberater als Privataufwand deklariert hätte werden können, nicht als entschuldbare Fehlleistung zu qualifizieren.

Der Beschuldigte hat daher – wie von ihm auch eingeräumt – diesbezüglich eine fahrlässige Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG zu verantworten. Seinem Berufungsbegehrten ist daher insoweit Berechtigung zugekommen.

B) Schwarzumsätze im Bordell 1997:

Am 2. Oktober 1998 wurden die von der beauftragten Steuerberatungskanzlei erstellten, von der Geschäftsführerin SCH unterfertigten Steuererklärungen für das Veranlagungsjahr 1997 betreffend die G GmbH beim Finanzamt Linz eingereicht und am 12. Oktober 1998 auch erklärungsgemäß veranlagt.

Tatsächlich aber war offenbar im diesbezüglichen steuerlichen Rechenwerk ein wesentlicher Teil der erzielten Umsätze und Gewinne für diesen Zeitraum nicht erfasst gewesen.

Die im anlässlich der Hausdurchsuchung am 13. Dezember 2000 aufgefundenen Ordner "Black" – in Übereinstimmung mit der Zeugenaussage des AH und der diesbezüglichen Kontrollmitteilung – dokumentierten Schwarzeinkäufe wurden unter Anwendung des aus dem Rechenwerk ersichtlichen Rohaufschlagskoeffizienten betreffend 1997 durch den Betriebsprüfer hochgerechnet, woraus sich eine Zuschätzung monatlich in Höhe von netto 150.000,-- S ergeben hätte (Arbeitsbogen zu St.Nr. 216/5663, ABNr. 102001/01, 10 letztes Blatt).

Laut dem Kontrollmaterial hatten die Schwarzeinkäufe insbesondere das Jahr 1997, auslaufend bis April 1998 betragen. Die Ertragslage des Unternehmens in den Jahren 1995 bis 1998 zum Vergleich laut den offen gelegten Akten ergab auffälligerweise einen massiven Einbruch im Jahre 1997: 20%ige Erlöse erklärt 1995: 1.649.855,73 S, 1996: 3.781.704,89 S,

1997: 2.107.858,43 S, 1998: 3.551.641,69 S; 10%ige Erlöse erklärt 1995: 165.454,54 S, 1996: 252.027,29 S, 1997 lediglich: 44.545,45 S sowie 1998: 216.363,64 S.

Unter Beachtnahme auf den Umstand, wie von K vorgetragen, dass das Lokal für zwei Monate infolge Umbautätigkeiten 1997 geschlossen gewesen ist, ergibt sich daraus auffälligerweise für 1997 ein monatlicher Umsatz 20 % von 210.785,84 S bzw. 10 % 4.454,55 S. Der offen gelegte monatliche Durchschnittswert betreffend die Jahre 1995 bis 1998 hat jedoch betreffend die 20%igen Umsätze – ohne Bedachtnahme auf vom Prüfer vorgeschriebene Sicherheitszuschläge – für die 20%igen Umsätze 315.200,08 S und für die 10%igen Umsätze 22.240,19 S betragen. Hochgerechnet auf das Gesamtjahr 1997 ergäbe dies unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass der Betrieb im Juni und Juli in Folge Umbauarbeiten an der Bundesstraße geschlossen gewesen ist, einen tatsächlichen 20%igen Umsatz von 3.152.000,80 S und einen 10%igen Umsatz von tatsächlich 322.401,90 S. Dies ergebe offenkundig bisher verheimlichte 20%ige Umsätze im Ausmaß von 1.044.142,37 S und an 10%igen Umsätzen in Höhe von 177.856,45 S.

Folgt man weiters dem Einwand des Beschuldigten, wonach – ohne betragliche Präzisierung – infolge der Umbautätigkeit ein Umsatzrückgang zu verzeichnen gewesen wäre und berücksichtigt dies wie der Betriebsprüfer mit einem weiteren 10%igen Abschlag, so ergeben sich 20%ige Schwarzumsätze im Ausmaß von 939.728,13 S und 10%ige Schwarzumsätze im Ausmaß von 160.070,80 S und eine verheimlichte Umsatzsteuerzahllast von insgesamt 203.952,70 S, worin der vom Erstsenat dem Beschuldigten vorgeworfene Betrag von 202.840,-- S jedenfalls Deckung findet.

Zusammenfassend ist daher auszuführen, dass hinsichtlich der Schwarzumsätze im Jahre 1997 der Erstsenat in Anlehnung an die Einwendungen während der Betriebsprüfung und an das Rechenergebnis des Prüfers sämtliche Argumente zugunsten des Beschuldigten sehr wohl berücksichtigt hat. Dabei wurden K nicht – wie in der Berufungsschrift des Beschuldigten vorgebracht – für 1997 Sicherheitszuschläge, sondern, wie dem Arbeitsbogen zu entnehmen waren, konkrete Erlösberechnungen im Schätzungswege vorgeschrieben, welche die Lücke im steuerlichen Rechenwerk, die durch die Entscheidungsträger des Unternehmens offenkundig durch falsche Angaben verursacht worden ist, zweifelsfrei schließen konnte.

Zweifellos sind Finanzstrafbehörden auch berechtigt, schlüssige Rechenwerke einer Schätzung ihrer Entscheidung zugrunde zu legen, zumal eine gegenteilige Handhabung im Ergebnis den Effekt der Unanwendbarkeit der Strafnormen für den Verletzer der abgabenrechtlichen Wahrheitspflicht zur Folge hätte.

Offenkundig haben sich die mittels der Schwarzumsätze erzielten Gewinne – so aus den Feststellungen des Betriebsprüfers zu erschließen – nicht mehr im Betriebsvermögen der G GmbH befunden, weil diese einer nichtbetrieblichen Verwendung zugeführt worden waren, sprich auf Veranlassung des oder der Entscheidungsträger der G GmbH ausgeschüttet worden waren.

Wer nun der oder die Entscheidungsträger des Unternehmens gewesen sind, ergibt sich aus den in diesem Zusammenhang akribisch durch die PAST Linz bzw. durch den Betriebsprüfer zusammen getragenen Beweismitteln, wie nachfolgend – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – zitiert.

Beispielsweise im Arbeitsbogen zu ABNr. 102001/01 ersichtlich:

Aussage der D am 19. Mai 1999 vor der Fremdenpolizei der BH Linz-Land "... Edith ist mit mir ins X gegangen, sie hat den *Chef* gekannt. Der *Chef* hat uns begrüßt, ...";

Aussage der G am 19. Mai 1999 vor der Fremdenpolizei der BH Linz-Land: "... Ich habe mit *K* die Arbeitsbedingungen vereinbart. Die tägliche Arbeitszeit war von 12 Uhr bis 21 Uhr und von 21 Uhr bis 6 Uhr ... Als Provision wurde vereinbart Auf die Frage wieso sie dann später keine Provision mehr bekommen habe: Genau weiß ich das nicht. *Herr K* hat so herum geredet, es hatte damit zu tun, dass wir kein Visum hatten. Wir wollten die Provision weiter, es gab viele Diskussionen zwischen uns Mädchen und *K*, weil wir mindestens ein Getränk vor dem Zimmerbesuch trinken mussten. Wir bekamen dann zu 50 % des Zimmerpreises noch 100 dazu. Auf die Frage was für den Geschlechtsverkehr vereinbart worden sei: *Herr K* hat uns genau gesagt, was wir verlangen müssen und zwar ... Ich habe noch anzugeben, dass alle Mädchen an *Herrn K* zum Zwecke der Antragstellung für eine Aufenthaltsbewilligung in Österreich 5.760,00 S zahlen mussten ... *Herr K* sagte, für 6 Monate kostet das Visum ca. 6.000,00 S. ... Auf die Frage ob sie irgendwelche Instruktionen bekomme, was sie vor der Polizei bzw. vor der Behörde sagen müsse: *Herr K* hat gesagt ...";

Aussage der S am 19. Mai 1999 vor der Fremdenpolizei der BH Linz-Land: "... Ich habe mit *K* die Arbeitsbedingungen vereinbart. ... *Herr K* hat so herum geredet ... *Herr K* hat uns genau gesagt, was wir verlangen müssen ... und *mein Chef* hat mich nachher gefragt ... Dieser Besuch war insoweit markant, als uns *der K* extra darauf hingewiesen hat, dass es keine normalen Kunden seien und dass sie nicht als Kunden zu behandeln wären. ... Ich habe noch anzugeben, dass alle Mädchen an *Herrn K* zum Zwecke der Antragstellung für eine Aufenthaltsbewilligung in Österreich 5.760,-- S zahlen mussten ... *Herr K* sagte, für 6.000,-- S wäre alles drinnen ... War die Aussage von *Herrn K*, die Arbeitsbewilligung bekämen wir erst ...";

Aussage der B am 19. Mai 1999 vor der Fremdenpolizei der BH Linz-Land: "... Wir müssen pro Nacht einmal 800,-- S dem *Chef* des X zahlen ... Wie ich im November ins X gekommen bin, habe ich mit *Herrn K* gesprochen und mit ihm die Arbeitsbedingungen vereinbart ... Seit 12. Mai 1999 bekomme ich keine Provision mehr, weil *Herr K* gesagt hat, dass er mit der Polizei keine Probleme mehr haben möchte. ... Auf die Frage was für den Geschlechtsverkehr vereinbart worden wäre: *Herr K* hat uns genau gesagt, was wir verlangen müssen und zwar ... Ich habe noch anzugeben, dass alle Mädchen an *Herrn K* zum Zweck der Antragstellung für eine Aufenthaltsbewilligung in Österreich 5.760,-- S zahlen mussten ...";

Aussage der TO am 19. Mai 1999 vor der Fremdenpolizei der BH Linz-Land: "... Ich habe mit *K* die Arbeitsbedingungen vereinbart. ... Grundsätzlich waren die Preise ab einer halben Stunde gestaffelt. Das mindeste war eine halbe. Bei einem Gast meinte *Herr K*, ich sollte für 20 Minuten mitmachen. Das wollte ich nicht. Vielmehr wollte ich vorher kein Getränk trinken. Dies hat *Herr K* nicht erlaubt, daher ging ich auch dann nicht mit dem Kunden mit ... Auf die Frage, warum sie später dann keine Provision mehr bekommen hätte: *Herr K* hat so herum geredet ... Auf die Frage was für den Geschlechtsverkehr vereinbart worden wäre: *Herr K* hat uns genau gesagt, was wir verlangen müssen und zwar ... In letzter Zeit meinte *K*, wir können auch für 1.000,00 S gehen, wenn der Kunde nicht so viel Geld hat. Wenn er das für Nachmittag meinte, verstehe ich das, aber abends waren immer genug Kunden hier, da verstand ich das nicht. Für die Mädchen waren die Zimmerbesuche wichtig, für *den Chef* die Getränke. Zu den Beobachtungen über eine Dienstbesprechung des *K*: *Der Chef* spricht immer schnell und mit viel Gestik. ... Die Männer hatten mit *K* auch am Tag darauf eine Besprechung ... Auf die Frage, warum sie so verkühlt sei: Ja, weil *der Chef* das Warmwasser abdreht. Wir können nur warm duschen, wenn *der Chef* auswärts ist. ... Normal war *K* sehr besorgt, dass die Mädchen pünktlich zur Untersuchung gehen ... Ich habe noch anzugeben, dass alle Mädchen an *Herrn K* zum Zweck der Antragstellung für eine Aufenthaltsbewilligung in Österreich 5.760,00 S zahlen mussten ... *Herr K* sagte, ...";

Mitschrift der Kriminalpolizei T zu relevanten Tatbeständen des Etablissements X:

Die Mädchen müssen an *K* für das Badezimmer 1.200,-- S bezahlen ...

Fürs Tanzen bekommen alle Mädchen von *K* 500,-- S. ... *K* zahlt die Agenturen nicht, deshalb bekommt er auch immer schwer Mädchen. ... Keiner vertraut *K*. ... *K* misshandelt die Mädchen nicht mit Gewalt, nötigt sie aber durch Druck und sexuell und verlangt von ihnen auch 1.000,-- S Kaution, die er nicht mehr zurückgibt. ...

Die Frau von *K* ist als Gesellschafterin ausgeschieden, *er* arbeitet aber jetzt mit SCH zusammen jeden Abend. SCH kassiert für *K* die Zimmer"

Aussage der SCH am 7. April 1999 vor der PAST Linz: "Die Abrechnung erfolgt täglich am Morgen durch mich und durch Frau K, die Alleingesellschafterin ist. *Herr K* ist der Hauseigentümer, er vermietet an die GmbH. Die Entscheidungen in der G GmbH treffe ich was gastronomische Bereiche, Behördengänge und Personal betrifft. Was finanzielle Belange betrifft, gebe ich an, dass nicht ich dafür verantwortlich bin, ich mache nur die Tagesabrechnung und arbeite auch als Kellnerin. Getränkeinkäufe und Buchhaltungsarbeiten werden von Frau K getätigt. Die trifft auch sämtliche finanzielle Entscheidungen. Herr K hat mit dem Club nichts zu tun ..."

Dem gegenüber aber die Aussage der SCH am 21. Februar 1999 vor dem Gendarmerieposten T, sie habe nicht gewusst, dass die im Lokal beschäftigten Prostituierten einen Aufenthaltstitel benötigen würden. Sie habe angenommen, dass dies in Ordnung sei, zudem die Damen Gesundheitsbücher besessen haben ... Weiters habe über diese Vorgangsweise *ihr Chef K* nicht Bescheid gewusst.

Und weiters: Die Aussage der SCH vom 26. Mai 1999 gegenüber dem Bezirksgendarmeriekommando: ... *Herr K (Eigentümer des X)* und ich ... Weiters wird mir ein Telefongespräch vom 9. April 1999 zur Kenntnis gebracht, worin ich mit *meinem Chef K* (Hausbesitzer des X) über eine vermutliche Kontrolle im Lokal durch die Gendarmerie sprach. ...";

Aussage der E am 12. Februar 1999 vor der PAST Linz im Zuge der Hausdurchsuchung, wonach für sie die Geschäftsführerin SCH oder die Ehegattin des K die Cheffinnen seien, demgegenüber aber der Umstand, dass während des Einschreitens des Beamten vorerst lediglich SCH und BK anwesend waren, in der Folge aber nach kürzerer Zeit *K* aufgetreten sei, der auf Befragen mitteilte, er sei als Berater tätig (AV vom 16. Februar 1999, AZ 14/99), sowie

die Aussage der SCH vom ebenfalls 12. Februar 1999 gegenüber der Kripo T, wonach ihr unmittelbarer Chef *Herr K* sei:

Aussage der AT am 13. Februar 1999 vor der Fremdenpolizei der BH Linz-Land: "*K* ist der Chef ... SCH ist die Geschäftsführerin. ... Egal was ich mache, *der Chef K* bekommt immer 800,-- S. Das An- und Abmelden hat *immer der Chef* gemacht. ...";

Aussage der SP am 13. Februar 1999 vor der Fremdenpolizei der BH Linz-Land: Auf die Frage, wie heißt der Chef des Lokales: "K";

Aussage der O am 13. Februar 1999 vor der Fremdenpolizei der BH Linz-Land: Auf die Frage, nach dem Namen des Chefs des Lokales: "K";

Aussage der N am 13. Februar 1999 vor der Fremdenpolizei der BH Linz-Land: Auf die Frage, nach dem Namen des Chefs des Lokales: "[*Vorname des K*], der Nachname ist mir nicht bekannt ...";

Aussage der H am 13. Februar 1999 vor der Fremdenpolizei der BH Linz-Land: Auf die Frage, nach dem Namen des Chefs des Lokales: "K";

Aussage der R vom 13. Dezember 2000 vor der PAST Linz auf die Frage, wie der Chef heißt: "Es sind K oder BK oder auch beide ... (Finanzstrafakt Bl. 70).

Unzweifelhaft wird von den Befragten in der Gesamtschau der Beschuldigte als "Chef" gesehen, sohin als derjenige, welcher die Handlungsabläufe des Bordells festlegt und richtungsweisende Entscheidungen trifft, mag auch im Unternehmen in Bezug auf das Tagesgeschäft er eine Entscheidungsgewalt auf ihn vertraute Personen delegiert haben. Keinesfalls war für den Berufungssenat bei Studium der Akten die Bezeichnung "Chef" in die Richtung zu interpretieren, dass dieses Wort lediglich als Spitzname oder dergleichen angesehen worden wäre, vielmehr soll offenkundig diese Bezeichnung, mit welcher K von den Befragten bedacht worden ist, zweifelsfrei zum Ausdruck bringen, dass der Beschuldigte eben derjenige ist, der dem in diesem Lebenssachverhalt bzw. in diesem Betrieb, konkret: in diesem Bordellbetrieb, die Entscheidungsgewalt zukommt.

Diese Aussagen stehen insoweit auch völlig im Einklang mit dem Verhalten des Beschuldigten selbst, der einem Aktenvermerk der Fremdenpolizei der BH Linz-Land vom 15. Februar 1999 zufolge als Eigentümer der X vorgesprochen und um Auskunft ersucht hat, wie *er* in Zukunft vorzugehen hätte, damit *er* sein Geschäft legal betreiben könne.

Auch hat der Beschuldigte ganz konkret die im Unternehmen erwirtschafteten Erlöse und Geldflüsse kontrolliert, wie einem Protokoll einer Telefonüberwachung vom 9. April 1999 über ein Gespräch zwischen K und SCH zu entnehmen ist: "... SCH soll den Stand kontrollieren. St hat gestern wieder Scheiß gebaut. K erklärt es später. ... "

Aufschlussreich sind auch die Aussagen der befragten handelsrechtlichen Geschäftsführer:

So die Aussage des GH am 14. Dezember 2000 vor der PAST Linz, wonach das Einstellungsgespräch *Herr K* geführt habe, er ausschließlich die Getränke kassiere, die den Mädchen zu-

stehenden Beträge weiters abhängig seien von individuellen Vereinbarungen mit *K* oder EK, er selbst aber darauf keinen Einfluss habe (Finanzstrafakt Bl. 41 f);

die Aussage des MO am 20. Februar 2001 vor der Prüfungsabteilung Strafsachen, wonach die Kontaktaufnahme bzw. die Vereinbarung über seine Entlohnung mit *Herrn K* getätigt worden sei, anlässlich eines Telefonates er dann von *K* gefragt worden sei, ob er nicht handelsrechtlicher Geschäftsführer werden wolle, Bestellungen bei HH entweder er oder Herr K aufgegeben habe, er die Rechnungen über den Einkauf entweder zur Tagesabrechnung dazu gelegt habe oder sie dem *Herrn K* übergeben habe. Den Kontakt mit dem Steuerberater habe wahrscheinlich *Herr K* geführt, er kenne den Steuerberater gar nicht (Finanzstrafakt Bl. 43 f);

die Aussage des WI am 22. Februar 2001 vor der PASt Linz: "... stellte uns *K* vor. Im Gespräch stellte sich heraus, dass *K* den Club an uns drei ... verkaufen wollte. Weiters stellte sich für mich heraus, dass *K* nicht nur der Hausbesitzer, sondern *auch der Lokalbetreiber* ist. Er wollte dies auch nach dem Verkauf des Lokales an uns bleiben. Er bot jedem von uns ein monatliches Mindestgehalt ... an. Uns erschien das Angebot lukrativ und so stiegen wir in die G GmbH ein. Die GmbH nahm schließlich einen Kredit auf und kaufte die Lokaleinrichtung von *K* sowie seine GmbH-Anteile um glaublich ca. 1.000.000,-- S ab.

Die Aufgabenverteilung in der GmbH stelle sich wie folgt dar: Für die Einstellung des Personals, Wareneinkauf und diverse organisatorische Angelegenheiten war *Herr K* zuständig. Wenn wir manchmal Getränkebestellungen und Abholungen selbst durchführten, so gab uns *K* die Menge und den Lieferanten bekannt. Selbst kauften wir nur ca. ein bis zweimal ein, wobei *K* mitfuhr und den Lieferschein selbst übernahm. ... Im Allgemeinen war jedoch *K* selbst für den Einkauf zuständig.

Die Tagesabrechnung machte immer die Barfrau namens [SCH], sie nahm das Geld und hinterlegte es im Keller, wo es *K* am Morgen abholte. Die Festlegung der Getränkeprozente sowie der Separerepreise erfolgte von *K* gemeinsam mit der Barfrau, der oben genannten [SCH].

Aufschlussreich ist auch die Aussage der AT am 2. März 2001 vor der PASt Linz, welche erklärt: "... Ich führte mein Erstgespräch und mein Einstellungsgespräch mit *K*. Er versprach mir monatlich 19.000,00 S netto als Gehalt, dafür versprach er mir Einsicht und Aufsicht in die geschäftliche Tätigkeit. Bereits nach wenigen Tagen meiner Tätigkeit war mir jedoch klar, dass *Herr K* die Geschäfte in der X selbst führte und diese auch nicht aus der Hand geben wollte. Er war täglich im Lokal, tätigte und kontrollierte die Einkäufe und machte die

Diensteinteilung. Weiters stellte er die Mädchen an. Er übernahm das Geld und kontrollierte die Abrechnungen, diese waren vorher von der Kellnerin bzw. von mir durchgeführt worden. Wir führten die Abrechnung aufgrund eines A4 Formulars durch, auf welchem alle Getränke angeführt sind ... [zu den Pikkolo Einkäufen, HH] gebe ich an, dass diese Getränke immer *K selbst* eingekauft hat. K kontrollierte auch, ob die Kellnerinnen die Getränke immer bonierten. Dazu existierten Bonblöcke, diese wurden zusammengeklammert und mit den Abrechnungen, wo wirklich jedes verkauftes Getränk angeführt war, *K* übergeben.

Zur Rolle von BK: Sie war zwar Gesellschafterin, hatte aber in der Firma nichts zu reden. Das weiß ich deshalb, da bei einem Streit einmal K seine Frau zurückwies mit den Worten, wenn dir einmal was gehört, dann kannst du mitreden. Es verwunderte mich, da ich wusste, dass EK als Gesellschafterin eingetragen war. ..." (Finanzstrafakt Bl. 48 f).

Im Finanzstrafakt ist auch auszugsweise der Schriftwechsel des Beschuldigten mit den lokalen Behörden in Bezug auf das von ihm betriebene Bordell in W zu entnehmen (Finanzstrafakt Bl. 75 ff), wobei er sich selbst als Hausherr und Verantwortlicher für den Bordellbetrieb bezeichnet (u.a. Finanzstrafakt Bl. 101).

Dieser eigenen Beurteilung des K ist eigentlich nichts hinzuzufügen. Offenkundig ist ihm – wie vom Erstenat völlig richtig erkannt – im strafrelevanten Zeitraum in faktischer Hinsicht die Rolle des alleinverantwortlichen Geschäftsführers der G GmbH zugefallen und war er – siehe die obigen rechtlichen Ausführungen – der tatsächlich Wahrnehmende der steuerlichen Interessen der Gesellschaft.

Hat er also als tatsächlicher Entscheidungsträger im Unternehmen die Wareneinkäufe und -verkäufe überwacht, das Rechenwerk offenkundig tatsächlich kontrolliert, die Informationen seinem Steuerberater zur Verfügung gestellt, so wäre es völlig unerklärlich, dass ihm tatsächlich die Diskrepanz zwischen den gegenüber dem Fiskus 1997 offengelegten und den von ihm tatsächlich in seinem Bordell 1997 erzielten Einnahmen bzw. das Verschwinden der damit im Zusammenhang stehenden Gewinne nicht aufgefallen sei. Sicherlich hätte er, wären die Erlöse aus den Schwarzeinkäufen tatsächlich dem Unternehmen entzogen worden, rasch Abhilfe schaffen können. Eine Konstellation, wonach Woche für Woche, Monat für Monat Schwarzumsätze erzielt worden sind, die sich seiner Einflussnahme entzogen haben, ist für den Berufungssenat nach Würdigung der vorliegenden Beweismittel nicht nachvollziehbar.

Die Einzige mit der Lebenserfahrung übereinstimmende Schlussfolgerung kann nur die sein, dass K selbst die Anordnung im Unternehmen gegeben hat, Schwarzeinkäufe vorzunehmen,

diese für Schwarzumsätze zu benützen, wobei er für seine privaten Zwecke die daraus erzielten Erlöse aus dem Betriebsvermögen der GmbH abgezweigt hat.

Eine solche Vorgangsweise stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, wie auch betraglich richtig vom Erstsenat festgestellt wurde.

Wiederum hätte K als offenkundig Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der G GmbH diese Ausschüttung ebenfalls gegenüber dem Finanzamt bekannt geben müssen und entsprechend der Rechtslage gem. § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge an das Finanzamt abzuführen gehabt. Ebenso hätte er gemäß Abs. 3 der Gesetzesstelle innerhalb dieser Frist beim Finanzamt eine entsprechende Anmeldung einzureichen gehabt, was er ebenfalls offenkundig unterlassen hat.

Der Beschuldigte hat daher tatsächlich eine Verkürzung an Kapitalertragsteuer im Ausmaß von 435.003,-- S – wie vom Betriebsprüfer festgestellt (BP-Bericht vom 1. Februar 2001, Tz 38) – zu verantworten.

In Anbetracht der Fallkonstellation ist offenkundig, dass K mit dem Tatplan gehandelt hat, die hier erzielten Schwarzerlöse gegenüber dem Fiskus zu verheimlichen und entsprechende Abgaben im Höchstmaß zu verkürzen. Es ist steuerliches Allgemeinwissen, dass sämtliche Umsätze eines Unternehmens im steuerlichen Rechenwerk zu erfassen sind, und es verboten ist, Umsätze und Gewinne in den Abgabenerklärungen zu verheimlichen. Einen diesbezüglichen Irrtum hat der Beschuldigte auch nicht eingewendet. K hat daher im Sinne der obigen Ausführungen eine absichtliche Begehungsweise zu verantworten.

Zu Recht hat daher der Erstsenat den Beschuldigten als Wahrnehmenden der steuerlichen Interessen der G GmbH wegen Hinterziehung von Umsatz- und Kapitalertragsteuer in spruchgemäßer Höhe nach § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig gesprochen.

C) Von den Auszahlungen an die Prostituierten einzubehaltende Abzugssteuer:

Grund und Höhe der Abzugssteuern werden vom Beschuldigten nicht beanstandet, wohl jedoch eine Verantwortlichkeit seiner Person hinsichtlich der diesbezüglichen abgabenrechtlichen Verpflichtungen.

Dazu ist auf die obigen Ausführungen zu Punkt B zu verweisen.

Ebenso wie in Punkt B geht es hier nicht nur um Dispositionen hinsichtlich des Tagesgeschäftes, sondern um grundsätzliche strategische Entscheidungen, welche in der Verantwortlichkeit des K als "Chef" des Bordellbetriebes gelegen wären.

Zum Unterschied von Punkt B jedoch ist die im gegenständlichen Fall gegebene Verpflichtung gegenüber dem Fiskus ein steuerliches Spezialwissen, welches auch einem Brancheninsider nach der Einschätzung des Berufungssenates nicht mit ausreichender Deutlichkeit bekannt gewesen sein muss.

Selbstredend aber war diese konkrete Rechtslage jedenfalls erfragbar und – da als solche leichtfasslich – auch für einen steuerlichen Laien durchaus nachzuvollziehen. Dem Beschuldigten als erfahrenen Geschäftsmann in dieser Branche wäre es daher möglich und durchaus auch zumutbar gewesen, die erforderlichen Auskünfte, wie ihm aufgetragen, auch zu erfragen. Jedenfalls – so bereits die Würdigung in Zweifel zugunsten für den Beschuldigten durch den Erstsenat – ist offenkundig dies nicht geschehen.

K hat daher, wie vom Erstsenat bereits festgestellt, betreffend dieses Faktum eine fahrlässige Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

Soweit vom Beschuldigten auf seine schwere Erkrankung hingewiesen worden ist, welche Zweifel an der tatsächlichen Ausübung der faktischen Wahrnehmung der Entscheidungsgewalt im Bordellbetrieb betreffend den strafrelevanten Zeitraum erwecken sollte, vermag dieser Umstand jedoch hinsichtlich der Fakten B und C den Beschuldigten nicht zu entlasten:

Die Verheimlichung der Schwarzerlöse im Ausmaß von insgesamt über 1,3 Millionen S betrifft einen jahrelangen Zeitraum, die unterbliebene Abfuhr der Abzugssteuern betrifft überhaupt bereits die Jahre 1995 bis 2001. Die erzielten Schwarzerlöse 1997 sind kein Ergebnis mehrtägiger oder allenfalls mehrwöchiger Manipulationen, sondern zeitlich weit gespannt, K jedoch ist nach seiner Bypassoperation am 19. November 1996 letztendlich am 8. Jänner 1997 in häusliche Pflege entlassen worden (Finanzstrafakt Bl. 176). Hinweise darauf, dass er in der Folge nicht handlungsfähig gewesen wäre, sind der Aktenlage jedoch nicht zu entnehmen.

Im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten ist ihm daher betreffend das Faktum C eine unbewusste Fahrlässigkeit bezüglich die von ihm verkürzten Abzugssteuern im Ausmaß von insgesamt 474.638,-- S (1995: 74.500,-- S, 1996: 158.750,-- S, 1997: 39.750,-- S, 1998: 19.750,-- S, 1999: 110.701,-- S, 2000: 60.936,-- S, sowie 2001: 10.251,-- S) gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG vorzuwerfen.

Bedenklich könnte diese Beurteilung jedoch an sich hinsichtlich derjenigen Zeiträume, welche nach dem Beginn der finanzstrafrechtlichen Erhebungen im Dezember 2000 situiert waren, erscheinen: Hier wäre K jedenfalls zur Kenntnis gelangt, dass in diesem Zusammenhang den abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht entsprochen worden ist.

Einerseits aber betrifft dies – siehe oben ausgeführt – jedoch nur einen Betrag von 10.251,-- S, andererseits ist ihm einzuräumen, dass der tatsächliche Bericht des Finanzamtes Linz dazu erst vom Mai 2001 datiert (Finanzstrafakt Bl. 122 ff). Im Zweifel zugunsten für K wäre es denkbar, dass ihm die diesbezügliche Information erst ebenso zu diesem Zeitpunkt zugekommen ist.

Abgabenhinterziehungen sind im gegenständlichen Fall mit einem Strafrahmen bis zum Doppelten des hinterzogenen Betrages, fahrlässige Abgabenverkürzungen mit einem solchen bis zum Einfachen des verkürzten Betrages belegt. Im Sinne der § 21 Abs.1 und 2 FinStrG beträgt daher der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafrahmen bis zu 1.819.464,-- S, umgerechnet nunmehr € 132.225,60, innerhalb dessen die tatsächliche Geldstrafe auszumessen ist.

Als mildernd zugunsten für den Beschuldigten ist zu berücksichtigen seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, der teilweise Zeitablauf seit Begehung der Finanzstrafaten, wodurch sich die Intensität des Strafverfolgungsanspruches der Republik Österreich reduziert hat, seine Erkrankung, welche ihn bei der Befolgung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen tatsächlich behindert hat (bezüglich der Fakten A und C), die Schadensgutmachung im Ausmaß von 137.096,-- €, als erschwerend die Mehrzahl der deliktischen Angriffe, teilweise über einen langen Zeitraum hinweg.

Wenngleich – wie vom Verteidiger ausgeführt – der Aspekt der Spezialprävention in Anbetracht auf Alter und nunmehrigen Gesundheitszustand des Beschuldigten sicherlich sehr stark in den Hintergrund getreten ist, muss im gegenständlichen Fall auch das Gebot einer ausreichenden generalpräventiven Wirkung der Strafsanktionen bedacht werden: Dem Einschreiten der Finanzstrafbehörden und der Bestrafung einer bekannten Persönlichkeit wie der des K kommt in den Kreisen seiner Geschäftspartner besondere Aufmerksamkeit zu. Den Entscheidungsträgern im Milieu des Beschuldigten ist in der Regel nur eine eingeschränkte Akzeptanz der Bestimmungen der österreichischen Rechtsordnung zuzugestehen. Diese Personen sind dem Vernehmen nach eher bereit, die Befolgung der abgabenrechtlichen Vorschriften als vernachlässigbaren Aspekt ihrer Geschäftstätigkeit zu beurteilen, weshalb es grundsätzlich einer strengen Bestrafung bedarf, um den abgabenrechtlichen Geboten der Republik Österreich ausreichend Gehör und Respekt zu verschaffen. So gesehen wäre durchaus eine empfindliche Strafe im Ausmaß von bspw. 40.000,-- € bis 50.000,-- €, also im Ausmaß zwischen 30 bis 40 % angebracht.

Zu bedenken ist aber auch die Verhaltensweise des Beschuldigten, welche ihn durchaus läblich von derjenigen mancher seiner Branchenkollegen unterscheidet, welche in einem noch viel größerem Ausmaß ihre Existenz außerhalb der staatlichen Normen der Gemeinschaft fristen und überhaupt jeglichen Kontakt mit den Abgabenbehörden meiden. Einen derartigen gleichsam konsenslosen Eindruck hat K gegenüber dem Berufungssenat nicht erweckt.

Auch hat der Beschuldigte sich trotz seiner Erkrankung offenkundig auf das konkrete Verfahren gleichsam zur Herbeiführung eines Rechtsfriedens eingelassen, obwohl er seine Erkrankung durchaus als Vorwand entsprechender Verfahrensverzögerungen benutzen hätte können. Auch diese Aspekte sind zu honorieren.

Die vom Beschuldigten bzw. seinem Verteidiger geschilderten persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse (die gegebenen Sorgepflichten, die dargestellte schlechte Finanzlage, sowie der sehr schlechte Gesundheitszustand des Beschuldigten) ermöglichen dem Berufungssenat, in deutlicher Abschwächung zur obigen Erstaussage lediglich eine Geldstrafe von 21.000,-- €, sohin es knapp der Hälfte des obgenannten Betrages, und nur 15,88 % des vom Gesetzgeber angedrohten Strafrahmens eine Geldstrafe als tatsächlich tat- und schuldangemessen zu verhängen.

Soweit der Amtsbeauftragte im Hinblick auf die angesprochene Generalprävention eine Erhöhung in obigem Ausmaße angestrebt hat, ist er mit seinem Begehr auf diese Erwägungen zu verweisen.

Ebenso aber hat der Beschuldigte eine Erhöhung der erstinstanzlichen Geldstrafe, welche lediglich 9,07 % (!) des Strafrahmens erreicht hätte, zur Kenntnis zu nehmen. Solche ist im Hinblick auf die Bestrebungen der Republik Österreich, Steuerhinterziehungen wie in Faktum B gegenständlich durch eine deutliche Anhebung der Strafbemessungen entgegen zu treten, tatsächlich zu niedrig ausgefallen.

Obige Überlegungen gelten auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, welche in einem Ausmaß von maximal drei Monaten vorgeschrieben hätte werden können. Dabei ist anzumerken, dass die Tatsache der schlechten Finanzlage des Beschuldigten, welche Einfluss auf die Ausmessung der Geldstrafe gehabt hat, bei der Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe nicht zum Tragen kommen kann, da letztere ja gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit einer Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Die Kostenbestimmung gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle und war vom Erstsenat in korrekter Höhe angewandt worden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Rechtsmittelbelehrung

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

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

Zahlungsaufforderung

Die Geldstrafe und die vom Spruchsenat vorgeschriebenen Kosten des Finanzstrafverfahrens in Höhe von 363,-- € sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monates nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto des Finanzamtes Linz zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Linz, 22. September 2003