



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Finanzstrafsenat Linz 3

GZ. FSRV/0007-L/13 bzw.  
RV/5300007/2013

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 3 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Peter Binder sowie die Laienbeisitzer Dr. Karl Penninger und Dr.med.vet. Friedrich Prodinger als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen A, geb. ttmmjj, Hersteller von Fitnessgeräten, whft. XXX, vertreten durch ABS-Wirtschaftstreuhand GmbH, 4644 Scharnstein, Mühldorf 58, wegen der Finanzvergehens der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs. 1 und 2, 38 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Amtsbeauftragten vom 25. Jänner 2013 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, vertreten durch Dr.H, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 21. September 2012, StrNr. 051/2007/00031-001, nach der am 30. Juli 2013 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers Mag. Alois Schober für die ABS-Wirtschaftstreuhand GmbH, des Amtsbeauftragten AD Erwin Pühringer sowie der Schriftführerin Marija Schistek durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

**I.** Der Berufung des Amtsbeauftragten wird teilweise Folge gegeben und die im Übrigen unverändert bleibende Entscheidung des Spruchsenates dahin abgeändert, dass sie zu lauten hat:

A ist schuldig, er hat als Abgabepflichtiger in den Jahren 2001 bis 2003 im Amtsreich des Finanzamtes Kirchdorf (nunmehr: Kirchdorf Perg Steyr) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 1999 bis 2001 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von (teilweise umgerechnet) € 5.749,47 (1999: ATS 4.990,00 + 2000: € 1.314,10 + 2001: € 2.022,74 + 2002: € 2.050,00) und betreffend die Veranlagungsjahre 2000 bis 2002 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt € 14.670,15 (2000: € 152,35 + 2001: € 4.797,02 + 2002: € 9.720,78) bewirkt bzw. zu bewirken versucht (ESt 2001 und 2002), indem er in seinen steuerlichen Rechenwerken und den eingereichten Abgabenerklärungen seine Umsätze und Erlöse nicht vollständig zum Ansatz gebracht hat sowie angeblich bezahlte Kilometergelder zu Unrecht in Abzug gebracht hat, wobei es ihm darauf angekommen ist, sich durch die wiederkehrende Begehung dieser Taten eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, und hiedurch teils vollendete, teils versuchte gewerbsmäßige Abgabenhinterziehungen nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a aF FinStrG begangen, weshalb über ihn gemäß §§ 33 Abs. 5, 38 Abs. 1 lit. a aF FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

**€ 8.000,00**

**(in Worten: Euro achtausend)**

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

**einem Monat**

verhängt werden.

A hat die Kosten des Verfahrens in Höhe von € 500,00 gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG und die eines allfälligen Strafvollzuges zu tragen, welche mit gesondertem Bescheid festgesetzt werden würden.

**II.** Im Übrigen wird der Berufung des Amtsbeauftragten keine Folge gegeben.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 21. September 2012 wurde das gegen A wegen des Verdachtes,  
er habe im Amtsreich des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr als Abgabepflichtiger in den

Jahren 2000 bis 2003 vorsätzlich

1.) unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 1998 bis 2002 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 13.415,73 [1998: ATS 26.382,07 (€ 1.917,26) + 1999: ATS 9.980,07 (€ 725,28) + 2000: ATS 36.164,96 (€ 2.628,21) + 2001: € 4.044,98 + 2002: € 4.100,00] und betreffend die Veranlagungsjahre 1998, 2000 bis 2002 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt € 40.817,75 [1998: ATS 22.415,94 + 2000: ATS 4.193,04 (€ 304,72) + 2001: € 19.442,00 + 2002: € 19.442,00] bewirkt bzw. für 2001 und 2002 zu bewirken versucht, indem er zu Unrecht Betriebsausgaben geltent gemacht und seine Einnahmen nicht vollständig erklärt habe, wodurch die genannten bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben zu niedrig festgesetzt werden sollten, sowie

2.) unter Verletzung der Pflicht zur Führung von dem § 76 EStG 1998 entsprechenden Lohnkonten für die Lohnzahlungszeiträume Jänner 1998 bis Dezember 2002 eine Verkürzung an Lohnsteuer in Höhe von insgesamt € 3.119,44 [01-12/1998: ATS 6.471,74 (€ 470,32) + 01-12/2001: € 1.477,68 + 01-12/2002: € 3.119,44] und an Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von insgesamt € 1.259,06 [01-12/1998: ATS 6.075,03 (€ 441,49) + 01-12/1999: ATS 1.620,00 (€ 117,73) + 01-12/2000: ATS 1.620,00 (€ 117,73) + 01-12/2001: € 307,41 + 01-12/2002: € 274,70] bewirkt, indem er für zwei Arbeitnehmer Lohnbestandteile "inoffiziell" ausbezahlt habe, wobei es ihm jeweils darauf angekommen sei, sich durch die Wiederholung dieser Taten eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, und hiedurch zu den Fakten laut Pkt. 1.) teils vollendete, teils versuchte (2001, 2002) gewerbsmäßige Abgabenhinterziehungen nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 FinStrG, hinsichtlich der Veranlagungsjahre 2001 und 2002 iVm § 13 FinStrG, und zu den Fakten laut Pkt. 2.) gewerbsmäßige Abgabenhinterziehungen nach §§ 33 Abs. 2 lit. b, 38 Abs. 1 FinStrG begangen, anhängige Finanzstrafverfahren (siehe die Stellungnahme des Amtsbeauftragten vom 5. Juni 2012, Finanzstrafakt des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, StrNr. 051/2007/00031-001, betreffend den Beschuldigten, Bl. 75 f) gemäß §§ 136, 82 Abs. 3 lit. a und c FinStrG eingestellt (genannter Finanzstrafakt Bl. 130 ff).

Seiner Entscheidung legte der Spruchsenat folgende Feststellungen zugrunde:

Der Beschuldigte A betreibt ein Unternehmen, das sich mit dem Betrieb eines Bräunungsstudios und der Erzeugung von Fitnessgeräten befasst. Aufgrund von Aufzeichnungs- und Belegmängeln kam es letztlich zu einer Schätzung der

Besteuerungsgrundlagen. Diese Schätzung basiert auf einer Vermögensdeckungsrechnung, die – nach Ansicht der Betriebsprüfung – erhebliche Lücken in der Bedeckung des notwendigen betrieblichen und privaten Geldbedarfs des Beschuldigten auswies.

Diese Lücken hätte der Beschuldigte wie folgt erklären bzw. schließen können: Der Beschuldigte hätte Schallplattenverkäufe im großen Umfang (1998: ATS 75.000,00; 1999: ATS 328.000,00 und 2002: € 2.214,00) getätigt, verkaufte einen Porsche im Jahr 1999 um ATS 180.000,00 und hätte über ein Sparbuch mit einer Einlage im Höchstausmaß von ATS 1.190.000,00 verfügt, welches er nach der Scheidung 1997 mitgenommen hätte. Bei dem Sparguthaben habe es sich um bereits versteuertes Geld gehandelt.

Daneben wurde festgestellt, dass der Zinsaufwand für die zur Errichtung des gemischt genutzten Betriebs- und Wohngebäudes aufgenommenen Kredite in überhöhtem Ausmaß als Betriebsausgabe geltend gemacht wurde, weil der angesetzte Privatanteil von 20 % – anstatt rund 40 % – vom Beschuldigten nach Beratung und Empfehlung von der steuerlichen Vertretung des Beschuldigten aufgrund von Plänen in der Steuererklärung angesetzt worden wäre. Im Zuge der Prüfung wurden die entsprechenden Korrekturen vorgenommen.

Es habe keine verdeckten Lohnzahlungen an die beiden Angestellten B und C gegeben.

Der Arbeitnehmer B sei in ganz Österreich überwiegend mit dem eigenen Privat-PKW gefahren und hat Fitnessgeräte für den Beschuldigten ausgeliefert. Die entsprechenden Fahrten seien nach den amtlichen Kilometergeldsätzen abgerechnet worden. Sämtliche Auszahlungen von Kilometergeldern seien durch die jeweiligen Fahrten bedingt. Überhöhte Kilometergelder seien vom Beschuldigten an B nicht ausbezahlt worden bzw. habe B nicht abgerechnet. Es sei nicht richtig, dass die Auszahlungen zeitlich so abgestimmt worden wären, dass sich daraus der maximale Steuerspareffekt ergab. B habe dem Unternehmen des Beklagten einen Anhänger zum Transport von Fitnessgeräten zur Verfügung gestellt. Dafür habe der Beschuldigte B angemessene Mietzinse bezahlt. B habe 2001 vom Land Oberösterreich einen Förderungsbetrag in Höhe von ATS 10.000,00 für den Führerschein erhalten, der an den Beschuldigten ausbezahlt und von diesem an B als Durchläufer weitergeleitet worden wäre.

C habe im Bräunungsstudio in Kirchdorf 20 Stunden – nicht 40 Stunden – in der Woche gearbeitet. Auch das Bräunungsstudio wäre nur stundenweise, im Schnitt ca. 20 Wochenstunden geöffnet gewesen. Die Aufzeichnungen der C , die der Lohnsteuerprüfung zugrunde gelegt wurden, stellten bloße Anwesenheitszeiten und nicht tatsächliche

Arbeitszeiten dar, zumal C auch Freizeit mit ihrem damaligen (verheirateten) Freund im geschlossenen Bräunungsstudio privat verbracht habe.

Der Beschuldigte wäre auch innovativ tätig gewesen und habe in Zusammenhang mit den Fitnessgeräten Marken, Patente und Gebrauchsmuster angemeldet, sodass ein volkswirtschaftlicher Nutzen nachgewiesen sei und die Voraussetzungen für die Geltendmachung des Forschungsfreibetrages vorgelegen wären. Damit sei die Geltendmachung in der Steuererklärung berechtigt. Der Beschuldigte habe damit nicht einen Forschungsfreibetrag geltend gemacht, ohne dass die Voraussetzungen dafür vorlagen.

Die vom Beschuldigten an D übermittelte irrtümlich unrichtige Rechnung über € 960,00 sei über Urgenz des D auf € 1.917,60 korrigiert worden. D habe ursprünglich € 1.744,00 bezahlt, ob der Differenzbetrag von € 173,60 von D nachbezahlt wurde, könne nicht festgestellt werden. Der Beschuldigte habe ursprünglich irrtümlich eine unrichtige Rechnung gelegt und dies dann entsprechend berichtigt.

Nach Ansicht des Spruchsenates ließen sich aus dem Beweisverfahren Anhaltspunkte für eine Tatbegehung nicht mit hinreichender Sicherheit ableiten, weshalb diesbezüglich eine Negativfeststellung zu treffen und das Finanzstrafverfahren einzustellen war.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates hat der damals einschreitende Amtsbeauftragte innerhalb offener Frist eine Berufung erhoben, in welcher er einen Schulterspruch gegen A im Ausmaß des im einstellenden erstinstanzlichen Erkenntnisses umschriebenen Vorwurfs und dessen tat- und schuldangemessene Bestrafung begeht.

In der Begründung seines Rechtsmittels hat der Amtsbeauftragte ausgeführt wie folgt:

"Das angefochtene Erkenntnis stellte fest, dass der Beschuldigte für die Veranlagungsjahre 1998 bis 2002 zu Recht Betriebsausgaben geltend gemacht, seine Einnahmen vollständig erklärt und auch keine Schwarzlöhne gezahlt hat.

Von der Finanzstrafbehörde I. Instanz waren ihm folgende Verfehlungen vorgeworfen worden:

1.) der Zinsaufwand für die zur Errichtung des gemischt genutzten Betriebs- und Wohngebäudes aufgenommenen Kredite wurde in überhöhtem Ausmaß als Betriebsausgabe geltend gemacht;

- 2.) für den Arbeitnehmer B wurden überhöhte Kilometergelder abgerechnet und deren angebliche Auszahlung zeitlich so abgestimmt, dass sich daraus der maximale Steuerspareffekt ergab;
- 3.) es gab verdeckte Lohnzahlungen an zwei Angestellte, die zu entsprechenden Lohnabgabennachforderungen führten;
- 4.) ein Forschungsfreibetrag [wurde] geltend gemacht, ohne dass die Voraussetzungen dafür vorlagen;
- 5.) aufgrund einer Vermögensdeckungsrechnung ergaben sich für den Prüfungszeitraum ein höherer Geldbedarf, als der Beschuldigte durch seine erwirtschafteten Einkünfte zu decken vermochte. Die Versuche, diese Lücken durch die Verkäufe einer Schallplattensammlung und durch das Aufbrauchen eines außerbetrieblich angesparten Guthabens von über 1,1 Mio ATS zu schließen, wurden als nicht glaubhaft bezeichnet. Stattdessen wurden entsprechende nicht versteuerte Betriebseinnahmen angesetzt.

Zu den in der Folge dargestellten Ausführungen des Spruchsenats, mit denen dieser der strafrechtlichen Vorwürfe verneinte, nimmt der Amtsbeauftragte jeweils Stellung:

Ad 1.): Der Beschuldigte habe den betrieblich veranlassten Zinsaufwand anhand von Bauplänen und auf Empfehlung des steuerlichen Vertreters angesetzt, auf die er vertrauen durfte. Der Privatanteil sei aufgrund der Prüfung mit rund 40 % anstatt mit rund 20 % angesetzt worden.

Stellungnahme des Amtsbeauftragten:

Von den geltend gemachten 80 % der Zinsaufwendungen entfiel ein Teil auf ein ausschließlich betrieblich genutztes Lager- und Werkstattgebäude, ein weiterer, wie sich in der Schlussbesprechung herausstellte, auf bewegliche Anlagegüter in Höhe von ATS 2 Mio. und auf ein Wohngebäude mit Büro und Ausstellungsraum. Diese beiden Räume machten 18,8 % des Gebäudes aus, so dass 81,2 % privat genutzt wurden. Dies wurde im Rahmen der BP festgestellt und im Abgabenverfahren auch nicht bekämpft. Die entsprechenden Baupläne, aus denen die korrekte Ermittlung des betrieblichen Anteils hervorgeht, wurden vom Steuerberater mit Schreiben vom 13. März 2003 vorgelegt (Arbeitsbogen Ordner I, Bl. 264). Die 18,8 % für den betrieblichen Anteil, die den abgabenbehördlichen Berechnungen zu Grunde gelegt wurden, entstanden somit nicht aus einer Diskussion über die Nutzanteile, die letztlich zu einer Einigung geführt hat, wie sie in der Verhandlung (Prot. S. 6) geschildert wurde, sondern wurden von der steuerlichen Vertretung des Beschuldigten vorgebracht.

Es fragt sich, wie es dann dazu kommen kann, dass man bei der Errechnung der betrieblich veranlassten Zinsen die Nutzungsanteile des Wohngebäudes so ansetzt, als wäre es fast ausschließlich betrieblich genutzt. Und das, obwohl der Steuerberater eine korrekte Berechnung der Nutzanteile des Hauses abgeliefert hat und dessen Anschaffungskosten betragsmäßig am größten waren. Irgendjemand muss die Entscheidung, wie viel an betrieblich veranlassten Zinsen in den Jahresabschluss kommen, getroffen haben. Und wenn es der Steuerberater nicht war, weil er die richtigen Entscheidungsgrundlagen geliefert hat, dann kann es nur der Beschuldigte gewesen sein.

Der Senat hingegen übernimmt den oben geschilderten Relativierungsversuch des Beschuldigten und seiner Verteidigung, ohne sich mit den anders lautenden Beweisergebnissen auseinander zu setzen. Diese zeigen aber das klare Bild eines zu Unrecht erfolgten Betriebsausgabenabzugs anhand einer so unzutreffenden Berechnung von Nutzanteilen, wie sie jedenfalls nicht aus Unaufmerksamkeit passiert.

Ad 2.) und 3.): Der Beschuldigte habe keine überhöhten Kilometergelder an seinen Arbeitnehmer B bezahlt und die Auszahlung auf den maximalen Steuerspareffekt abgestimmt. Es seien die Zahlungen nach den betrieblich bedingten Fahrten erfolgt und nach den amtlichen Kilometergeldsätzen bezahlt worden. Dazu habe es eigene Aufzeichnungen gegeben und es sei kein Lohn verdeckt als Kilometergeld bezahlt worden.

Es habe auch nicht festgestellt werden können, dass die Miete für den von B zur Verfügung gestellten Anhänger überhöht gewesen sei und die Zahlung, welcher er für eine Führerscheinausbildung erhalten habe, sei nur als durchlaufender Posten zu werten gewesen, weil der Beschuldigte lediglich die ATS 10.000,00 Förderung des Landes Oberösterreich weitergeleitet habe.

Die Zeugin C schließlich sei nicht über das angemeldete Maß hinaus beschäftigt worden, die Aufzeichnungen, die sie geführt habe, und die längere Anwesenheitszeiten im Brünungsstudio ausweisen, seien bloße Anwesenheitsaufzeichnungen gewesen. Sie umfassten auch jene Zeit, die sie mit ihrem verheirateten Freund im geschlossenen Studio verbracht habe.

Die Widersprüche in den Aussagen der Zeugen wären bei den Einvernahmen im Senat aufgeklärt worden.

Stellungnahme des Amtsbeauftragten:

Dass die Widersprüche aufgeklärt worden seien, ist aus der Sicht des Amtsbeauftragten nicht richtig. Der Senat legt lediglich die jeweiligen Letztaussagen seinen Feststellungen zu Grunde, ohne sie mit den früheren Aussagen zu vergleichen, denn sonst müssten im Erkenntnis z.B. Ausführungen zu folgenden Punkten enthalten sein:

- B hat ursprünglich ausgesagt, dass er gar kein Kilometergeld, sondern nur "großzügig aufgerundetes" Benzingeld erhalten habe und auch mit dem Pkw des Beschuldigten unterwegs gewesen sei, wofür aus abgabenrechtlicher Sicht kein Kilometergeld zusteht. Das Geld habe er jeweils unmittelbar nach den Fahrten erhalten. Er wusste auch nicht, wie hoch der Satz des amtlichen Kilometergeldes war. Außerdem war er, obwohl er ursprünglich angab, dass die Verhältnisse von 1998 bis 2003 gleich waren, offenbar im Jahr 2000 überhaupt nicht für den Beschuldigten unterwegs, denn in diesem Jahr sind keine solchen Aufwendungen verbucht, dafür aber in den Folgejahren umso mehr. 1998 bis 2000 erhielt er zusammen ca. ATS 117.000,00, 2001 und 2002 dafür ca. ATS 530.000,00. Auf die Aufstellung im Besprechungsprogramm (Finanzstrafakt Bl. 8) wird hingewiesen. Die verbuchten Zahlungen widersprechen den Aussagen des Hrn. B diametral. Infolgedessen wurden die Aufwendungen für Kilometergelder beim Beschuldigten als überhöht angesehen und um 30 % gekürzt. Von verdeckten Lohnzahlungen war in diesem Zusammenhang nie die Rede. Das ist nur im Erkenntnis des Spruchsenats der Fall.

- Was die Anhängermiete betrifft, so hat Hr. B einen Einachsanhänger, der nach seinen Angaben 1991 ATS 30.000,00 (was wahrscheinlich überhöht ist) gekostet hat, in den Jahren 1998 bis 2002 um insgesamt ATS 120.000,00 vermietet, wobei er im Übrigen sehr gering entlohnt worden ist. Belege für die Auszahlungen gab es nicht, sie wurden über die Umbuchungen am Jahresende erfasst. Hr. B vermochte auch keinerlei Angaben über den tatsächlichen Einsatz des Anhängers zu machen. Mit der wirtschaftlichen Sinnlosigkeit dieses Mietverhältnisses, der Unkenntnis des Vermieters über den Einsatz der Mietsache, setzt sich der Spruchsenat ebenso wenig auseinander wie mit der im Gegenzug hohen Plausibilität verdeckter Lohnzahlungen.

- In bezug auf die ursprüngliche Aussage, der Beschuldigte habe Hrn B auch beim Erwerb seines LKW-Führerscheins unterstützt, gilt dasselbe wie für die vorher genannten Punkte. Die Landesförderung hat Hr. B immer eingeräumt, allerdings war nie die Rede davon, dass die Förderung zuerst an den Beschuldigten ausbezahlt worden wäre, der sie dann weitergeleitet hätte. In der Erstbefragung hat Hr. B angegeben, er hätte die 10.000,00 ATS vom Land Oberösterreich erhalten und der Beschuldigte habe ihn auch dazu unterstützt. Wieviel das gewesen sei, wisse er nicht mehr, 'es ist halt immer etwas mit den laufenden Beträgen'

gegangen'. Noch deutlicher kann man Schwarzzahlungen eigentlich nicht mehr zum Ausdruck bringen.

- Auch im Fall der Aussagen von Frau C war die Erstaussage (Finanzstrafakt BI. 43 ff) betreffend ihrer Arbeitszeiten vollkommen klar in die Richtung zu verstehen, dass sie mehr Stunden gearbeitet hat, als sie angemeldet war und dafür auch Geld in bar oder Geschenke erhalten hat. Jetzt gibt sie an, ein Prüfer habe etwas Falsches protokolliert, die von ihr geführten Zeitaufzeichnungen seien Aufzeichnungen der Anwesenheit gewesen, die beschlagnahmten Losungsaufzeichnungen seien falsch gewesen. Nichts von alledem wurde hinterfragt, obgleich auch zu diesem Thema im Abgabenverfahren, das gleichzeitig ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren war, umfangreiche Erhebungen durchgeführt wurden. Der Beschuldigte hat zuvor in der Verhandlung angegeben, sie habe in ihren Aufzeichnungen auch die Stunden aufgenommen, die sie mit ihrem Freund im Bräunungsstudio verbracht habe. Die Aufzeichnungen waren doch wohl für ihren Arbeitgeber bestimmt, und den interessiert nicht, wie lange Fr. C mit ihrem Freund im Bräunungsstudio gewesen ist. Die Einlassung des Beschuldigten zu den Aufzeichnungen der Zeugin ist an Lebensferne kaum zu überbieten, wird aber den Feststellungen zu Grunde gelegt. Die von der Zeugin in der Verhandlung selbst abgelegte Aussage erweckt den Eindruck, dass ihr alles ziemlich egal ist, was plausibel ist, wenn sie tatsächlich schwer erkrankt ist, wie der Beschuldigte andeutete. Umso mehr wäre es geboten gewesen, sich mit den verschiedenen Aussagen auseinander zu setzen und nicht apodiktisch festzustellen, dass sich die Widersprüche aufgelöst hätten.

Ad 4.): Der Forschungsfreibetrag sei nicht zu Unrecht geltend gemacht worden, weil Urkunden vorgelegt wurden, die eine gewisse Innovation in Bezug auf die volkswirtschaftliche Bedeutung belegen.

Stellungnahme des Amtsbeauftragten:

Die im Spruchsenatsverfahren vorgelegten Urkunden sind dieselben, die schon im Abgabenverfahren vorgelegt wurden und die für die Geltendmachung des Forschungsfreibetrags dem [Finanzamt] insoweit nicht ausreichen. Die Erfindungen waren nicht patentlich geschützt und es lag auch keine entsprechende Bescheinigung des Wirtschaftsministeriums über den volkswirtschaftlichen Wert vor, was das Gesetz insoweit klar fordert. Dass diese Bestimmungen dem Beschuldigten, dem gerade eine gewisse innovatorische Begabung innewohnt, nicht bekannt gewesen sein sollte, ist unwahrscheinlich. Der Senat stellte sich aber diese Frage trotz unveränderter Sachlage gegenüber dem

Abgabenverfahren nicht, sondern er beurteilte die Voraussetzungen des Forschungsfreibetrags rechtlich falsch.

Ad 5.): Die Vermögensdeckungsrechnung, welche im Abgabenverfahren durchgeführt worden sei, sei zwar berechtigterweise durchgeführt worden, doch geht der Spruchsenat davon aus, dass es die Deckungslücken nicht gegeben habe, weil der Beschuldigte über ein Sparguthaben von 1,1 Mio ATS verfügen konnte und auch die Schallplattenverkäufe erfolgt seien.

Das Sparbuch sei von mehreren Familienangehörigen als in dieser Höhe existent bestätigt worden, die sich nicht unrichtiger Gefälligkeitsbestätigungen schuldig machen würden. Dass das Sparbuch nach der Scheidung der Ehe des Beschuldigten von diesem quasi im Gegenzug gegen die Überlassung des Hauses vom Beschuldigten mitgenommen wurde, sei ebenso plausibel, wie das Übergehen des Sparbuchs im Scheidungsvergleich. Dieses Sparbuch müsse nämlich nicht unter die der Aufteilung unterliegenden Gegenstände fallen. Dass es nicht zu Beginn des Abgabenverfahrens offenbart wurde, tue der Glaubwürdigkeit des Beschuldigten keinen Abbruch, weil es ihm obliege, wann er Informationen an die Abgabenbehörden weitergebe. Daraus könne nicht der Schluss gezogen werden, das Sparbuch habe nicht existiert.

Auch die Einnahmen aus den Schallplattenverkäufen seien nicht deswegen als nicht vorhanden anzusehen, weil die Käufer nicht bekannt seien.

Stellungnahme des Amtsbeauftragten:

Der Senat übernimmt wiederum unkritisch die Einlassung des Beschuldigten und setzt sich nicht mit den vorhandenen Beweismitteln auseinander. Das zeigt sich besonders deutlich in der Frage der Existenz des Sparguthabens von 1,1 Mio ATS.

Hier haben schon die zu Gunsten des Beschuldigten aufgebotenen Beweismittel ihre Tücken. Die im (fortgesetzten) Abgabenrechtsmittelverfahren befragten Familienangehörigen sind sich nämlich nur darüber einig, dass es ein Sparbuch mit diesem Einlagestand gegeben habe, aber nicht einmal darüber, von welcher Bank es stammte, wie es angespart worden ist und vor allem nicht darüber, ob es im Prüfungszeitraum überhaupt noch zur Verfügung stand, um die Lücken in der Vermögensdeckungsrechnung zu schließen (vgl. dazu das Erkenntnis des UFS vom 22. 12. 2012 [gemeint: 22. März 2012, RV/0255-L/11, RV/0256-L/11], Finanzstrafakt BI.64 ff, insb. BI. 70 f). Gerade auf den letzten Umstand wäre es aber angekommen.

Dass Familienangehörige in Behördenverfahren einander zu helfen versuchen, ist eine vielfach erhärtete Tatsache, wobei sie die mögliche strafrechtliche Verfolgung einer Falschaussage in

Kauf nehmen. Ein Irrtum ist im Strafverfahren außerdem leicht eingewendet, vor allem bei Sachverhalten, die schon einige Zeit her sind. Die tatsächliche Gefahr einer Verfolgung war somit gering. Dennoch hat diese Gefahr den Senat offenbar davon abgehalten, die insgesamt widersprüchlichen Aussagen inhaltlich zu analysieren, was sie [wohl gemeint: er] nicht durfte.

Auch über die Erwägung, es sei unwahrscheinlich, dass ein Sparbuch, das dem Beschuldigten und seiner ehemaligen Frau zufolge Gegenstand einer Vereinbarung nach der Scheidung war, keinen schriftlichen Niederschlag finde, wurde mit einer untauglichen Begründung hinweggegangen.

Im Betriebsprüfungsverfahren wurde vorgebracht, dass es ein gemeinsames eheliches Sparbuch des Beschuldigten und seiner (damaligen) Gattin E gegeben habe, das seit den 1970er-Jahren angespart worden sei. Zum Zeitpunkt des Umzuges nach Kirchdorf (ca. 1997) sei einvernehmlich beschlossen worden, dass der Beschuldigte darüber (zu ergänzen: alleine) verfügen könne. Aus diesem Vorbringen ergibt sich, dass demnach das Sparbuch mit Mitteln beider Eheleute dotiert worden sei.

Bei einer anschließenden Einvernahme durch die Abgabenbehörde hat E am 15. Dezember 2003 sodann ausgesagt, dass sie Mitarbeiterin im Fitnessstudio des Beschuldigten gewesen sei, wobei sie dafür keine Entlohnung erhalten habe und auch nicht angemeldet worden sei. Sie habe daher aus eigenen finanziellen Mitteln keine Einzahlungen auf das Sparbuch leisten können.

In der Folge wurde im Berufungsverfahren durch die Abgabenbehörde schlüssig dargelegt, dass die vom Beschuldigten seit den 70er-Jahren des vorigen Jahrhunderts angesparten Mitteln nicht ausreichen konnten, einen Einlagestand auf dem Sparbuch Ende 1997 mit ATS 1,1 Mio aufzubauen. Aus ihrer Stellungnahme zur Berufung (Finanzstrafakt BI. 62 f) anhand der offiziell bekannt gegebenen Einkünfte des Beschuldigten aus den Jahren 1984 bis 1997 geht nämlich folgendes hervor:

In den Jahren 1984 bis 1997 sind Einkünfte vor Steuern in Höhe von gut 2,2 Mio ATS angefallen, davon entfielen lediglich ATS 484.722,00 auf die Jahre 1984 bis 1990. Für eine vierköpfige Familie bleibt damit im Jahresdurchschnitt ein Betrag von ATS 69.246,00. In diesem Zeitraum wurde gewiss nichts erspart, sondern eher vorhandene Guthaben aufgebraucht.

Für die Folgejahre ist zu berücksichtigen, dass in diese Zeit umfangreiche Baumaßnahmen fallen, die nicht gänzlich fremdfinanziert wurden. Außerdem mussten noch Steuern entrichtet werden.

Der Abgabenbehörde wurde die Nachprüfung der Behauptung des Beschuldigten, dass es ein solches Sparbuch gegeben hat, auch dadurch verunmöglicht, als der Bankmitarbeiter der Sparkasse, bei der das Sparbuch nach den Behauptungen des Beschuldigten eröffnet wurde, und der über dieses hätte aussagen können, durch den Beschuldigten nicht vom Bankgeheimnis entbunden wurde.

In weiterer Folge wurde von der Mutter des Beschuldigten eine ganz andere Erklärung für den Einlagestand von ATS 1,1 Mio. geschildert: Sie hätte ihren Sohn seit dem 20. Lebensjahr finanziell unterstützt – wobei dieses Geld von einer Tante gekommen sei – und diese habe das Geld auf das Sparbuch gelegt bzw. habe er Rechnungen damit bezahlt. Diese Aussage steht in einem diametralen Widerspruch zu den oben angeführten Angaben des Beschuldigten. Darüber hinaus ist festzuhalten, dass im Rahmen einer niederschriftlichen Befragung des Beschuldigten im einem vorherigen Betriebsprüfungsverfahrens dieser am 21. Oktober 1992 auf Frage, ob er zwischen 1988 bis 1990 Schenkungen erhalten habe, geantwortet hat, dass er und seine Gattin von den Schwiegereltern ca. ATS 20.000 bis ATS 30.000 pro Jahr erhalten hätten, aber er sonst keine weiteren Hilfen, dh. auch nicht von seiner Mutter oder deren Tante erhalten hätte.

Warum das Sparbuch nicht der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der Ersparnisse nach der Scheidung unterliegen sein sollte, ist nicht nachvollziehbar. Der Beschuldigte war seit 1974 verheiratet und hat in der Verhandlung auch angegeben, dass es sich um ein gemeinsames Sparbuch gehandelt habe (Finanzstrafakt Prot. S. 16).

Gegenstand der Aufteilung iS der §§ 81 ff EheG sind das eheliche Gebrauchsvermögen und die ehelichen Ersparnisse. Unter ehelichen Ersparnissen sind Wertanlagen, gleich welcher Art, die die Ehegatten während aufrechter ehelicher Lebensgemeinschaft angesammelt haben und die ihrer Art nach üblicherweise für eine Verwertung bestimmt sind, zu verstehen ([§ 81 Abs. 3 EheG](#)). Hierunter fallen insbesondere auch Spareinlagen bei Banken.

Wenn nun von E ausgesagt wurde, dass im Zuge des vor dem Notar erstellten Scheidungsvergleiches das Sparbuch, das als eheliches Ersparnis unter das Aufteilungsverfahren fällt, deswegen nicht aufgenommen worden sei, weil darüber der Beschuldigte bereits verfügt hätte, ist dieses Argument rechtlich nicht haltbar. Die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse ist nämlich nach Billigkeit vorzunehmen, wobei besonders auf Gewicht und Umfang jedes Ehegatten zur Anschaffung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse Bedacht zu nehmen ist ([§ 83 Abs. 1 EheG](#)). Auch wenn erst im Zuge eines Scheidungsverfahrens ein Vergleich

geschlossen wird, obliegt dem Richter die Prüfung dieser Vereinbarung auf deren Angemessenheit ([§ 97 EheG](#)).

Ausgehend von dem Vorbringen, dass das Sparbuch nach als Gegenleistung für die der Aufteilung zweifellos unterliegenden Ehewohnung gedacht war, ergibt sich, dass es Teil des Scheidungsvergleichs war. Das wäre es in jedem Fall gewesen, selbst wenn es der Aufteilung der ehelichen Ersparnisse nicht unterlegen wäre. Wenn nämlich etwas, das der Aufteilung nach § 83 EheG unterliegt, einem Ehegatten ungeteilt überlassen wird, dann bedarf es eines Ausgleichs, der auch mit Sachen erfolgen kann, die an sich nicht der Aufteilung nach § 83 EheG unterliegen. Sonst wäre der Vergleich entweder unangemessen oder so unvollständig, dass er einen der Partner auf die Handschlagqualität des anderen verwiese. Genau so hat es auch der Beschuldigte in der Verhandlung dargestellt (Finanzstrafakt, Prot. S 16). Dass der Richter einen solchen Vergleich nicht entsprechend korrigiert hätte, ist nicht anzunehmen. Daher sieht der Amtsbeauftragte in dem Scheidungsvergleich, in den das Sparbuch keinen Eingang gefunden hat und der vom Gericht im Zuge der Scheidung akzeptiert wurde, ein weiteres gewichtiges Indiz dafür, dass das Sparbuch mit dem vom Beschuldigten behaupteten Einlagestand Ende 1997 nicht existiert haben kann.

Die Erwägung des Spruchsenats schließlich, der Beschuldigte könne selbst darüber bestimmen, wann er den Abgabenbehörden Informationen weitergebe, und wenn dies spät im Verfahren geschehe, beeinträchtige das seine Glaubwürdigkeit nicht, ist schlicht unverständlich. Sie blendet nämlich aus, dass der Beschuldigte in insgesamt drei Betriebspflichten viermal nach Sparguthaben gefragt wurde. Aus den früheren Prüfungen wusste er überdies, dass Unterlagen über Sparguthaben aufbewahrungspflichtig sind, wenn sie in den Betrieb einfließen. Da er keine Unterlagen über ein Sparguthaben vorlegte oder vorlegen konnte, hat er die Existenz eines solchen folgerichtig viermal verneint (vgl. Stellungnahme zur Berufung, Finanzstrafakt BI. 62 verso), davon zweimal in der verfahrensgegenständlichen Prüfung. Dass er danach mit einer anderslautenden Information anrückt, ist nach der Auffassung des Spruchsenats trotzdem ausschließlich das Pech der Finanz(straf)behörde, weil für ihn das früher erstattete Vorbringen ohne Rücksicht auf die sonstigen Umstände irrelevant ist.

Mit diesem Vorgehen erlegt der Spruchsenat den Finanzstrafbehörden auf, den forensischen Beweis der Nichtexistenz von Vermögensgegenständen zu bestimmten Zeitpunkten anzutreten. Er verunmöglicht auf diese Weise die Feststellung einer Abgabenhinterziehung aufgrund von ungeklärten Vermögensdifferenzen. Sie sind nämlich geradezu begrifflich

ausgeschlossen, wenn für die Klärung nicht überprüfbare Behauptungen des Beschuldigten ausreichen, mögen sie auch zu anderen Beweismitteln im Widerspruch stehen.

Mit dieser Ansicht könnte die Strafrechtspflege im Bereich des Abgabenstrafrechtes über weite Strecken gänzlich ausgehebelt werden, wenn jede Entlastungsbehauptung ungeschrämt in die Berechnung des Verkürzungsbetrages einfließen müsste, um die aus dem Vorbringen des Beschuldigten resultierenden Unsicherheiten zu berücksichtigen. Dass dies den Anforderungen der Gerechtigkeit widersprechen würde, hat der BGH bereits im Jahre 1954 ausgesprochen (BGH v. 16. 6. 1954, NJW 1954, 1819). Folgerichtig kann sich die fehlende Mitwirkung eines Beschuldigten auch zu seinen Lasten auswirken, wenn keine entlastenden Beweise für ihn vorliegen, weil sein gesamtes Verhalten einer Würdigung zu unterziehen ist (vgl *Leitner/Toifl/Brandl* Österreichisches Finanzstrafrecht, 3. Aufl, Tz 929 aE, VwGH 24.10.90, 86/13/0032).

Für die Schallplattenverkäufe, die ja zum Teil, jedoch nicht in der vom Beschuldigten vorgebrachten Höhe anerkannt wurden, gelten die obigen Erwägungen sinngemäß. Immerhin waren Schallplattenverkäufe schon einmal Thema einer Vermögensdeckungsrechnung bei einer früheren Betriebsprüfung, so dass dem Beschuldigten klar war, dass er Unterlagen auch über den Verkauf von Privatvermögen, dessen Erlös in den Betrieb fließt, aufzubewahren gehabt hätte. Im jetzt umstrittenen Verfahren wurden erneut keinerlei aussagekräftige Unterlagen vorgelegt, welche die vom Beschuldigten behaupteten Verkäufe als wahrscheinlich erscheinen ließen (vgl. dazu die Stellungnahme zur Berufung, Finanzstrafakt BI. 62 und UFS-Erkenntnis RV/0255-L/11, Finanzstrafakt BI. 69 verso).

Die Einstellung des Verfahrens ist demnach zu Unrecht erfolgt."

Zur Berufung des Amtsbeauftragten hat der Beschuldigte durch seine Verteidigerin mit Schriftsatz vom 7. März 2013 wie folgt Stellung genommen:

"Herr A legt Wert darauf, dass wir als Verteidiger den Berufungssenat auf folgendes hinweisen:

Der Finanzbeamte F wurde von ihm in der Zeit vor dem Beginn der Prüfungshandlungen mehrmals mit dessen Alkoholproblemen konfrontiert. In einem Fall hat er ihn vor mehreren Zeugen in einem Gasthaus in X nach einem Zechgelage des Beamten öffentlich darauf hingewiesen, dass er in diesem alkoholisierten Zustand nicht mehr mit dem Auto fahren dürfe. F ist dennoch gefahren. Auch mit Teilnehmern von XX-Buchhaltungskursen hatte sich A mehrmals unterhalten. Dabei wurde von den Kursteilnehmern die häufige Alkoholisierung des

Vortragenden F beklagt. Herr A hat seine Beobachtungen – es waren mehrere offensichtliche Alkofahrten des Beamten – dabei eingebracht und die Kursteilnehmer ermuntert, sich dazu im XX zu äußern. Herr A hat daher den Verdacht, dass Herr F ein persönliches Interesse hat, ihm zu schaden.

Wir haben die Vorgangsweise der BP und die Aktenlage relativ gut kennen gelernt und kennen auch die Aussagen der Zeugin C in Verbindung mit dem Stalker G und dessen angeblich guten Beziehungen zu Beamten des Finanzamtes Kirchdorf. Beides erhärtet den Verdacht, dass in diesem Prüfungsverfahren nicht nur abgabenrechtliche Ziele verfolgt wurden.

Zur Stellungnahme des Strafreferenten Dr.H :

1. Es wird vorweggenommen, dass die Unterlagen der Verteidigung, die an den Vorsitzenden des Spruchsenates übermittelt worden sind, bekannt sind.
2. In unserer damaligen Stellungnahme an den Spruchsenat wird bereits auf die auffallende Intensität der Vorgangsweise vor allem des Beamten F vom Finanzamt Kirchdorf (damals xxx) hingewiesen. Nunmehr scheint es so zu sein, dass sich diese ungewöhnliche Intensität auch auf den Amtsbeauftragten Dr.H übertragen hat. Wobei seitens der Verteidigung davon ausgegangen wird, dass die Einflussnahme des Herrn F weiterhin gegeben ist.
3. Es ist bei diesem Verfahren sehr auffallend, dass sich nun seit dem 16. Dezember 2002 hinzieht, dass das Finanzamt Kirchdorf Entscheidungen des UFS und nun auch des Spruchsenates nicht zur Kenntnis nehmen will und mit teils abenteuerlichen Behauptungen und Unterstellungen das Verfahren in die Länge zieht.
4. Auffallend ist ebenso der Umstand, dass jene Instanzen, die den Beweisanträgen der Steuerberatung, bzw. der Verteidigung gefolgt sind, jeweils zu anderen Ergebnissen – zugunsten des Steuerpflichtigen – gekommen sind.

Sowohl die OÖGKK, als auch das Amt der oöLReg und der VwGH haben es aber unterlassen, die geforderten Zeugeneinvernahmen vorzunehmen.

Das Ergebnis ist bekannt, Herr A wurde – zu Unrecht, wie er und wir befinden – steuerlich und sozialversicherungsmäßig stark belastet.

5. Seitens der Betriebsprüfung wurden keine substanziellen Gründe für eine Steuerhinterziehung gefunden. Es wurde lediglich vermutet, dass Schwarzgelder im Spiel seien.

Sonderbar ist, dass die Aufzeichnungsschwindeleien der Mitarbeiterin C , die in einem gänzlich unbedeutenden Nebenbetrieb (ein Solarstudio, das als Musterobjekt für Kunden zur Verfügung stehen sollte) als Anlass hergenommen wurden, den Produktionsbetrieb des Herrn A , der an einem anderen Ort angesiedelt ist, als Problemfall darzustellen.

Diese Schwindeleien wurden an Herrn A vorbei geführt und von ihm in keiner Weise veranlasst, ja , sie sind zu seinem großen Schaden geworden.

Aus den Akten ist ersichtlich, dass es offensichtlich seitens des Ratgebers von Frau C , dem Herrn G (der verheiratete Verehrer von Frau C ) Verbindungen zum Finanzamt Kirchdorf und zur Betriebsprüfung geben soll. Dies hat Frau C notariell beglaubigt bekannt gegeben, als sie diverse Aussagen des Herrn G wiedergab.

6. Auch der "Fall D " (Sommer 2002) wurde von der BP Kirchdorf – quasi wie ein rettender Strohhalm – hochgespielt. Bei näherer Betrachtung stellte sich für den UFS und den Spruchsenat heraus, dass seitens des Unternehmens A der Fall völlig korrekt verbucht worden war.

Das Finanzamt Kirchdorf hatte trotz einer Aktnotiz des Vorstandes Dr.I keine fristgerechte USO [USO-Prüfung] vorgenommen und sich offensichtlich Zeit gelassen, bis Herr G mit seiner Anzeige im Dezember 2002 vorstellig wurde.

Am Beispiel D zeigt sich aber, dass die BP-Kirchdorf ausschließlich nach (vermeintlichen) Vergehen des Herrn A gesucht hat, keine stichhaltigen Beweise gefunden hat und daher den Fall D inkriminiert hat.

Man versuchte durch Suggestivfragen (wie viele Massagebänke haben sie verkauft?) den unvorbereiteten Steuerpflichtigen zu einer belastenden Falschaussage zu veranlassen, obwohl die Prüfer aus den aktenkundigen Aussagen des Herrn D seit Monaten wussten, dass es sich um eine Massagebank gehandelt hatte.

7. Auf einen wichtigen Umstand muss verwiesen werden, der die Richtigkeit und Verwertbarkeit der diversen Protokolle der BP-Kirchdorf betrifft:

Die beiden Zeugen C und B erklären, dass ihre Aussagen falsch protokolliert werden. Im Fall C wurde das Protokoll erst Monate später auf ausdrückliche Anforderung ausgefolgt.

Auch Herr A behauptet, dass in den Protokollen Passagen stehen, die er so nie ausgesagt hatte.

Der Verteidigung ist ein weiterer Fall bekannt, bei dem der Leiter der BP-Kirchdorf eine Aussage einer Zeugin nicht nur falsch, sondern konträr diktirt hatte. Erst der Einwand der damals anwesenden Steuerberater des Steuerpflichtigen führte zu einer Berichtigung der Protokollierung. Der Zeugin wäre der Lapsus nicht aufgefallen. Diese Falschprotokollierung hätte aber zu einer gänzlich anderen Beurteilung des Falles geführt, nämlich zu dem, was sich Herr F vorgenommen hatte.

Es wird in diesem Fall nicht Vorsätzlichkeit oder Böswilligkeit des Beamten unterstellt, es scheint aber so zu sein, dass das Wunschdenken zu solchen Überreaktionen führt.

Das war offensichtlich im BP-Fall A mehrmals der Fall.

8. Aus diesem Grunde sind alle Protokolle, die Aussagen des Herrn A , der Zeugen C , B und D betreffen, mit größter Vorsicht zu behandeln. Seitens der Verteidigung wird ihnen die Richtigkeit abgesprochen.

9. Der Berufungssenat wird auf den zeitlichen Zusammenhang zwischen der Zustellung des Erkenntnisses des Spruchsenates (21. Jänner 2013) und der sofort darauf folgenden Berufung am 23. oder 25. Jänner 2013 hingewiesen:

Einmal wird der 23. Jänner 2013, nämlich bei der Verständigung und dem Vorlagebericht und dann der 25. Jänner 2013 bei der eigentlichen Berufung angeführt. Weshalb die Berufungsschrift später datiert ist, als die Verständigung und der Vorlagebericht, wäre zu hinterfragen.

Was ist aus dem zu schließen?

Seitens der Verteidigung wird festgestellt, dass es dem Finanzamt Kirchdorf, bzw. dem Amtsbeauftragten ein auffallend wichtiges Anliegen war, sofort nach Einlangen des für das Finanzamt niederschmetternden Erkenntnisses des Spruchsenates, die letztmögliche Maßnahme gegen Herrn A zu setzen.

Bekanntlich hat das Finanzamt auch gegen die großteils zugunsten des Pflichtigen ausgegangene UFS- Entscheidung den Weg zum VwGH angetreten. Ein nicht üblicher Vorgang, der aus der Sicht der steuerlichen Vertretung nur deshalb zum Erfolg geführt hat, weil Beweisanträge seitens des VwGH nicht aufgegriffen wurden.

Dasselbe war auch bei der VwGH-Sache gegen die Ergebnisse der Lohnabgabenprüfung bzw. bei der Berufung an das Amt der öö LReg festzustellen. Beide Instanzen weigerten sich, die

betroffenen Zeugen selber anzuhören. Man verließ sich auf die fragwürdigen Niederschriften der Betriebsprüfung.

#### 10. Zu einigen Passagen des Amtsbeauftragten:

Seite 3, Zinsaufwand Gebäude:

Hier kann der Amtsbeauftragte keinerlei Beweise anführen, die für ein Strafverfahren erforderlich wären. Er behilft sich mit reinen Vermutungen, wer nun den Prozentsatz der betriebliche Nutzung festgestellt habe, wenn er im vorletzten Absatz schreibt: ... "dann kann es nur der Beschuldigte gewesen sein".

Tatsächlich kann aus der Praxis gesagt werden, dass bei der Erstellung eines Jahresabschlusses ausgehend von den damals bestehenden Verhältnissen und anhand der Planunterlagen eine Berechnung gemacht wird. Diese Berechnung kann Ungenauigkeiten, beispielsweise bei der Beurteilung von gemischt genutzten Flächen, oder bei einer späteren Änderung des Nutzungsausmaßes, beinhalten. Bei einem Lokalaugenschein, bzw. bei späteren Prüfungen kann der Sachverhalt anders sein, als zum Zeitpunkt der Buchung der Investition. Auch die Aussage zu den Nutzungsanteilen des Wohngebäudes " ... als wäre es fast ausschließlich betrieblich genutzt" ist nicht nachvollziehbar und gänzlich falsch. Das Produktionsgebäude war zu 100 % betrieblich, das gemischt genutzte Wohn/Bürogebäude jedoch immer mit einem untergeordneten Prozentsatz im Betriebsvermögen geführt.

Der Begrenzung mit den 20 % wurde in der BP zugestimmt, weil es auch einen positiven steuerlichen Effekt hatte, der 20%-Gebäudeanteil war nämlich in der Folge ausserbücherlich zu behandeln.

Es spielt auch eine gewisse Prüfungstaktik seitens der steuerlichen Vertretung eine Rolle, um bei unbedeutenden Prüfungspunkten keinen unnötigen Streit aufkommen zu lassen.

Es ist allerdings bemerkenswert, mit welchen Verrenkungen seitens des Amtsbeauftragten nunmehr in dieser Sache argumentiert wird.

Seite 4, Aussagen des Herrn B :

Herr B beklagt die Fälschungen bei den Protokollen zu seinen Einvernahmen. Außerdem wurde ihm nicht klar gemacht, worum es bei der Einvernahme inhaltlich ginge und ob er allenfalls einen Berater beziehen wolle.

Im letzten Absatz auf Seite 5 meint der Amtsbeauftragte (oder ist dies auf Herrn F oder einen anderen Beamten zurückzuführen ?) sinngemäß, dass der Anschaffungswert des Anhängers mit ATS 30.000,00 'wahrscheinlich überhöht war'.

Dass B keine Angaben über den tatsächlichen Einsatz seines Anhängers im Unternehmen A machen konnte, ist total unrichtig und musste der BP anders bekannt sein: Tatsache ist, dass der Anhänger rund um die Uhr zur Verfügung steht und B sämtliche Kosten für die Instandhaltung des Fahrzeuges aus eigenem Trägt. Kurzum: Auch hier will sich der Strafreferent mit Vermutungen abhelfen.

Seite 5, Aussagen der Frau C :

Frau C hat sich gegenüber dem Vorstand des FA-Kirchdorf energisch zur Wehr gesetzt und die Protokollierung als gefälscht hingestellt. Dies hat sie auch in notariellen Niederschriften eindeutig bestätigt. Tatsache ist jedenfalls, dass Frau C auch gegenüber dem Spruchsenat unter Wahrheitspflicht angegeben hat, dass Herr A mit den gefälschten Losungsaufzeichnungen nie etwas zu tun hatte und die Aufzeichnungen über die Anwesenheitszeit niemals bezahlbare Arbeitszeit dargestellt hätte.

Es ist untragbar, den Herrn A weiterhin mit dieser unverschuldeten Sache belasten zu wollen. Untragbar erscheint aber auch menschlich gesehen, dass die weit fortgeschrittene Krebserkrankung der Frau C (dies war dem Spruchsenat natürlich erkennbar) derart bagatellisiert wird, dass ihr unterstellt wird, ihr wären ihre Aussagen egal, oder auch, dass ihre Erkrankung nur vom Beschuldigten angedeutet würde.

Frau C hatte sich aus eigenen Stücken bereit erklärt, trotz der krankheitsbedingten Beschwerden den Termin beim Spruchsenat wahrzunehmen. Sie hat uns gegenüber mitgeteilt, dass sie ohnehin schon soviel Schaden für Herrn A verursacht hat und weiteren Schaden von Herrn A abwenden will.

Bemerkenswert sind aber ihre Aussagen vor dem Notar, nachdem es offensichtlich besondere Beziehungen des Herrn G zu Beamten des FA-Kirchdorf gibt. Er soll zu ihr während des Prüfungsverfahrens der BP gesagt haben, er könne veranlassen, dass alles gut ausgehe. Diese Aussage wirft ein gänzlich anderes Licht auch das äußerst langwierige Prüfungsverfahren gegen Herrn A .

Herr G wurde unseres Wissens niemals unter Wahrheitspflicht mit diesen Aussagen konfrontiert.

Seite 6, zum Forschungsfreibetrag:

Nachdem die beantragte Bescheinigung des BMfW bis zur Verhandlung beim UFS nicht eingelangt war, wurde infolge Geringfügigkeit der Antrag seitens des Steuerberaters zurückgezogen.

Es wird darauf hingewiesen, dass der Umfang der Forschungsaufwenden stets nachgewiesen wurde, auch im strittigen Fall. Dies war von der Abgabenbehörde und nicht vom Ministerium zu prüfen. Im strittigen Fall wurde der Umfang und das Bestehen von Neuentwicklungen auch nicht in Frage gestellt. Die Notwendigkeit einer Bescheinigung des Ministeriums war damals allerdings verfassungsrechtlich bereits umstritten (vgl. *Wagenhofer*, FJ 1983, 140 und *Ruppe*, Ausnahmebestimmungen Seite 195) und wurde in der Folge auch nicht mehr gefordert.

Die beantragte Bescheinigung war, wie erwähnt, zum Zeitpunkt der Verhandlung beim UFS noch nicht eingelangt, weshalb der Antrag zurückgezogen wurde. Es wurde infolge der Zurückziehung des Antrages auch nicht mehr geprüft, ob die Bescheinigung später eingelangt ist.

Seite 6, zu den Aussagen betreffend das Sparbuch:

Der Spruchsenat hat sich keinesfalls unkritisch mit den Beweismitteln und Aussagen auseinander gesetzt, wie dies im vorletzten Absatz unterstellt wird. Vielmehr hat sich der Senat (übrigens auch der UFS) unparteiisch und unvoreingenommen mit den Aussagen befasst und ist zu dem Schluss gekommen, dass es ein Sparbuch gegeben haben musste und dass die Finanzbehörde keinen Nachweis für dessen Nichtbestehen, auch keinen Nachweis für gleichwertige Schwarzumsätze, erkennen konnte.

Der Amtsbeauftragte kennt möglicherweise nicht die Hinweise, die seitens unserer Kanzlei bezüglich des Einsatzes der nichtbetrieblichen Geldmittel an den UFS im Verfahren nach dem VwGH-Entscheid geliefert wurden.

Man kann nämlich aus den Geldströmen (Bankeinzahlungen) nachverfolgen, dass im Prüfungszeitraum etwa jene Geldbeträge in die Firma geflossen sind, die dem Sparbuchstand entsprachen. Dies bestätigt bei nachträglicher Betrachtung die Angaben des Herrn A zur Verwendung des Guthabens.

Der Hausbau und der gewerbliche Hallenbau war eine einmalige Tätigkeit im bisherigen Berufsleben des Herrn A, daher ist es nachvollziehbar, dass er seine Lebensersparnisse für diesen Zweck eingesetzt hat.

Im letzten Absatz auf Seite 6 ist eine sehr bedenkliche, ehrenrührige Aussage des Amtsbeauftragten zu lesen:

Dort behauptet er doch, dass die Familienangehörigen eine Falschaussage getätigt und die strafrechtliche Verfolgung in Kauf genommen hätten. Es liegt an den Familienangehörigen, sich gegen diese Unterstellung gerichtlich zur Wehr zu setzen.

Seite 7, Ansparmöglichkeiten Hr. A , Entbindung vom Bankgeheimnis

Herr A hat ausgesagt, dass er das Sparbuch seit Beginn seiner beruflichen Tätigkeit angespart hat. Also ab seinem 15. Lebensjahr. Insbesondere in der Zeit, als er als Maschinenschlosser und Monteur nichtselbstständig erwerbstätig war und dort viele Überstunden und Nachtstunden geleistet hat. .

Die betagte Mutter ( im Alter von 92 Jahren hat sie ausgesagt) wusste sogar von einer Feier, die bei Erlangen der runden Million ( Schilling) gemacht wurde. Ihr Hinweis, dass auch ihre Schwester (die Tante des Beschuldigten) fallweise Gelder gegeben hat, die offensichtlich die Mutter an den Sohn weiter geleitet hat, ist glaubhaft. Auch für den UFS war dies im 2. Verfahren glaubhaft.

Der Finanzbeamte Dr.H dagegen versucht, die Aussage der Mutter umzudrehen und daraus die Behauptung zu konstruieren, die Tante hätte das Sparbuch mit ihren fallweisen Zuwendungen aufgebaut.

Die Ansparung des Sparbuchs war im übrigen weder Gegenstand der Betriebsprüfung, noch des Finanzstrafverfahrens.

Zur Qualität der Protokolle des Finanzamt Kirchdorf wiederholen wir, dass diese in ihrer Aussagekraft schwer erschüttert und damit unbrauchbar sind.

Beim Studium der Protokolle entsteht der Eindruck, dass nachträglich gemachte Aussagen des Herrn A ohne Zusammenhang mit dem vorhin protokollierten Inhalt sind. Das heißt für die Verteidigung, dass er entweder falsch informiert wurde oder der Inhalt der belastenden Aussagen möglicherweise bereits vorgegeben war.

Eine glatte Unwahrheit ist auch die Behauptung auf Seite 7, vorletzter Absatz, dass die Bankmitarbeiter nicht vom Bankgeheimnis entbunden worden wären. Diese Unwahrheit wurde vom Beamten F und Dr.I schon bei der 1. UFS-Verhandlung behauptet und in Anwesenheit der beiden UFS-Beamten Mag.J und K, sowie der Steuerberater der Verteidigerin widerlegt.

Herr A hatte nämlich neben den genannten Personen und während der Verhandlung in der L Bank (Sparkassa) angerufen und hat hörbar den Bankmitarbeiter von der Verschwiegenheit entbunden. Weiters war zu hören, dass der Bankmitarbeiter (glaublich der damalige

Filialleiter) ohnehin wusste, dass er aussagen dürfe. Es wird also eine nachweislich falsche Aussage immer wieder wiederholt.

Seite 8, Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens:

Es sind diese Passagen über die angeblich übliche Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens als parteiisch anzusehen. Die Verteidigung geht davon aus, dass der Vorsitzende des Spruchsenates und als Richter beim LG Steyr sicherlich eine präzise Einschätzung vorgenommen hat.

Dagegen schreibt der Amtsbeauftragte im vorletzten Absatz von einem "weiteren wichtigen Indiz dafür, ... dass das Sparbuch mit dem behaupteten Einlagenstand Ende 1997 nicht bestanden haben könne".

Diese Logik ist schlechthin abenteuerlich und hat in einem Finanzstrafverfahren nach Ansicht der Verteidigung nichts verloren. Der Beamte hat keinerlei Beweise und kritisiert in der Folge den Spruchsenat, dieser würde 'es verunmöglichen, dass auf diese Weise die Feststellung einer Abgabenhinterziehung aufgrund von ungeklärten Vermögensdifferenzen gemacht werden könne'. Herr Dr.H befindet sich dabei gedanklich nicht im Finanzstrafverfahren, sondern möglicherweise im Betriebsprüfungsverfahren. Es sei denn, die Diktion stammt von einem der involvierten Betriebsprüfer.

Schallplattenverkäufe:

Bei diesen handelt es sich eindeutig um Privatvermögen und es ist richtig, dass solche Verkäufe bei einem früheren BP-Verfahren (Prüfer war Herr F ) eine Rolle spielten. Es wurde aber vergessen zu erwähnen, oder bewusst nicht erwähnt, dass Herr A nachweisen konnte, dass er damals Platten verkauft und steuerfreies Privatgeld eingenommen hat.

Der damals erbrachte Beweis hätte zur Schlussfolgerung führen müssen, dass Schallplattenverkäufe durchaus möglich sein konnten. Auch diesmal gab es durchaus glaubhafte Hinweise auf Schallplattenverkäufe. Die Verteidigung konnte sich auch über den überaus großen Bestand von Schallplatten verschiedener Größe überzeugen. Wir gehen auch davon aus, dass zumindest einer der Betriebsprüfer bei der Besichtigung des Wohnhauses auf die Plattensammlung hingewiesen wurde.

Zusammenfassende Bemerkung und Antrag:

Die Ausführungen des Amtsbeauftragten erscheinen nicht objektiv und bei einigen Passagen ehrenrührig.

Die Betriebsprüfung und das damit verbundene Finanzstrafverfahren waren von Beginn an von schweren Mängeln begleitet (Fehlen von schriftlichen Aufträgen, Nichtaushändigung von Protokollen, Unrichtigkeiten in mehreren Protokollen, Stellen von suggestiven Fangfragen – am Beispiel D , Nichtzurückgabe beschlagnahmter Unterlagen bis dato, fehlende Hinweise auf belastende Umstände, Nichtbeziehen von Rechtsberatern, und dergleichen).

Es besteht der Verdacht, dass die Intensität, mit der Herr A insbesondere von Herrn F verfolgt wird, tatsächlich auf private Motive zurückzuführen sein könnte. Letzteres behauptet Herr A immer wieder mit Hinweis auf die eingangs dargestellten Vorkommnisse.

Sollte dies tatsächlich der Fall sein, so muss man rückblickend feststellen, dass es den betreibenden Beamten sehr wohl gelungen ist, Herrn A im Zuge der diversen Prüfungen materiell schwer zu schädigen.

Den Feststellungen des Spruchsenates ist in ihrer Klarheit nichts hinzuzufügen und wären daher zu bestätigen.

Seitens der Verteidigung wird der Antrag gestellt, die Berufung abzuweisen."

Im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat hat der Beschuldigte hinsichtlich der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse auf Befragen angegeben:

Er betreibe ein Einzelunternehmen und erzeuge professionelle Fitnessgeräte und Massagetische. Er beschäftige derzeit zwei Mitarbeiter, fallweise werden von ihm Subaufträge an weitere sieben bis acht Kleinunternehmer außerhalb seines Betriebes weitergegeben. Es laufe derzeit ganz gut, wenngleich er, um konkurrenzfähig zu bleiben, umfangreiche Investitionen tätigen musste. Es stehe auch die Erneuerung entsprechender Produktionsmaschinen in den nächsten zwei Jahren im Raum im Ausmaß von € 40.000,00 bis € 50.000,00 netto; diesbezüglich habe er vom TÜV noch einen Aufschub bekommen.

In Anbetracht der Wirtschaftskrise hätten ihm die Investitionen Schwierigkeiten bereitet, er habe beispielsweise eine Halle gebaut, die noch nicht ganz fertig sei. Auch müsste der Parkplatz asphaltiert werden, dafür sei jetzt aber kein Geld vorhanden.

Sein Jahresumsatz betrage derzeit etwa € 200.000,00 bis € 250.000,00.

Monatlich stünden ihm für private Zwecke etwa € 2.000,00 zur Verfügung.

An der Ladungsadresse besitze ein in seinem Eigentum stehendes Einfamilienhaus, welches von ihm alleine bewohnt werde; die Liegenschaft sei mit einem Hypothekarkredit von € 328.000,00 belastet.

Im Übrigen besitze er privat weder nennenswerte Aktiva noch Passiva.

Hinsichtlich Sorgepflichten sei anzumerken, dass er für seine beiden Eltern zu sorgen habe, welche sich nunmehr beide in einem Pflegeheim in Kirchdorf befinden. Auch habe er vorzusorgen für die Heiratsausstattungen seiner beiden Töchter.

Gesundheitlich gehe es ihm sehr gut.

In der Sache wurde den Parteien vom Vorsitzenden eröffnet, dass sich an Hand der gegebenen Akten- und Beweislage – ohne Präjudiz für die Entscheidung des Berufungssenates – der Vorwurf einer massiven Erlösverheimlichung zu bestätigen scheine, wobei jedoch im Falle eines Schulterspruches im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten von den vorgeworfenen und strafrelevant verbleibenden Verkürzungsbeträgen ein Abschlag um die Hälfte vorzunehmen sei, um jedenfalls im Finanzstrafverfahren alle Unabwägbarkeiten einer Schätzung zu Lasten des A auszuschließen.

Von den Verfahrensparteien wurde einer derartigen Schätzung der Verkürzungsbeträge zugestimmt und auf die Aufnahme zusätzlicher ergänzender Beweise durch den Berufungssenat verzichtet.

In der Sache bestritt der Beschuldigte, die ihm zum Vorwurf gemachten Abgabenhinterziehungen begangen zu haben. Das Ganze wäre eine Folge einer privaten Auseinandersetzung mit einem Betriebsprüfer, welchem er einen Alkoholmissbrauch vorgeworfen habe. Er sei von Seite der Behörde mit äußerst überschießender Tendenz beamtshandelt worden. Das Ganze wäre sehr unfair.

Laut Verteidigung habe sich der finanzstrafrechtlich unbescholtene A in der langen Zeit nach dem Ermittlungsbeginn abgabenrechtlich wohlverhalten, womit der Strafzweck der Spezialprävention wohl weitgehend weggefallen wäre; zwei GPLA-Prüfungen für die Zeiträume 2004 bis 2008 haben ohne Nachforderung geendet. Zusätzlich liege Schadensgutmachung und betreffend die Veranlagungsjahre 2001 und 2002 lediglich Versuch vor. Es sei daher für den Fall eines Schulterspruches auch unter Berücksichtigung seiner wirtschaftlichen Lage nur eine äußerst milde Strafe auszusprechen.

Der Amtsbeauftragte: Nach seinem Wissen habe sich A in der Folge steuerlich wohlverhalten. Die von der Verteidigung bei der Strafbemessung zu Gunsten des Beschuldigten vorgetragenen Argumente halte er ebenfalls für zutreffend, erschwerend wäre aus seiner Sicht bei der Strafbemessung aber die Faktenmehrheit.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Einem Beschuldigten in einem Finanzstrafverfahren steht es grundsätzlich frei, seine Verteidigungsstrategie nach eigenem Gutdünken zu wählen: Er kann sich auf das Verfahren einlassen oder auch nicht, darf zu seinem Vorteil in der Sache die Unwahrheit sagen oder auch gar nichts. Er kann sich so verantworten, wie er es für gut hält, solange er nicht in fremde, strafrechtlich geschützte Sphären, zu denen das staatliche ius puniendi nicht gehört, eingreift. Die Grenze dieses freien Verteidigungsrechtes ist – wie im gegenständlichen Verfahren in einigen Fällen – überschritten, wenn offenbar wider besseres Wissen andere Personen zu Unrecht gerichtlich strafbarer Handlungen bezichtigt werden.

Das Vorbringen des Beschuldigten zur Sache unterliegt der freien Beweiswürdigung der Finanzstrafbehörden im Sinne des [§ 98 Abs. 3 FinStrG](#): So haben diese unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht; bestehen Zweifel, so darf die Sache nicht zum Nachteil des Beschuldigten angenommen werden. Auch notwendige Schätzungen sind im Finanzstrafverfahren nicht ausgeschlossen; bei solchen sind aber alle Argumente zugunsten des Beschuldigten zu berücksichtigen, welche nicht zweifelsfrei widerlegt werden können.

Im Verfahren vor dem Spruchsenat ist ein Erkenntnis zu fällen. Dieses hat gemäß [§ 136 FinStrG](#) auf Einstellung des Verfahrens zu lauten, wenn einer der im § 82 Abs. 3 lit. b bis e FinStrG genannten Gründe vorliegt oder wenn die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat nicht erwiesen werden kann. Sonst ist im Erkenntnis über Schuld und Strafe zu entscheiden.

Eine Einstellung des Finanzstrafverfahrens nach § 136 FinStrG iVm [§ 82 Abs. 3 lit. a FinStrG](#) (Absehen von der Einleitung eines Untersuchungsverfahrens, wenn die Tat mangels ausreichender Anhaltspunkte voraussichtlich nicht erwiesen werden kann) durch den Spruchsenat ist nicht vorgesehen; bei einer Einstellung im Zweifel hat sich die Entscheidung lediglich auf § 136 FinStrG zu stützen.

Eine Rechtswidrigkeit durch das Handeln des Amtsbeauftragten im Zuge der Rechtsmittelerhebung ist nicht feststellbar. Eine solche Amtspartei ist sogar im Interesse der Strafrechtspflege verpflichtet, wenn sie, wie im gegenständlichen Fall, ein Erkenntnis des

Spruchsenates für nicht gelungen hält, dieses – unter Beachtung der Strafzwecke, der Verfahrensökonomie und der verfügbaren Ressourcen – zu bekämpfen, wobei sie bei ihrer Ermessensentscheidung die Argumente sowohl zu Lasten als auch zu Gunsten des Beschuldigten abzuwägen hat. Das Ergebnis ist gegebenenfalls eine Prozesserklärung, hier die Anmeldung und Ausführung der Berufung. Ein solcherart dem Legalitätsprinzip entsprechendes Handeln eines Anklägers ist kein Verfahrensmangel.

Dem Umstand, dass der am 30. Jänner 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat eingelangte Vorlagebericht bereits mit 23. Jänner 2013, die diesem Vorlagebericht beigeschlossene Berufungsschrift des Amtsbeauftragten aber mit 25. Jänner 2013 datiert ist, kommt keine Bedeutung zu; die Ausführung der ebenfalls rechtzeitig angekündigten Berufung der Amtspartei war fristgerecht.

In der Sache selbst ist auszuführen:

Die Berufung des Amtsbeauftragten erweist sich teilweise als berechtigt.

Gemäß [§ 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung](#) (BAO) haben Abgabepflichtige (hier: A ) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. unter anderem Abgabenerklärungen, wozu auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder der auf den Voranmeldungszeitraum entfallende Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG 1994 bzw. § 16 UStG 1994 selbst zu berechnen war. Die Voranmeldung galt als Steuererklärung. Für die Voranmeldungszeiträume bis Ende des Jahres 2002 galt überdies noch die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen, BGBl. II 1998/206, wonach gemäß Abs. 1 dieser Verordnung die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung entfallen ist, wenn die Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet wurde oder sich für den betreffenden Voranmeldungszeitraum keine Zahllast ergeben hat. Der Unternehmer hatte eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Gemäß [§ 21 Abs. 4 UStG 1994](#) bzw. § 39 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 wurde der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer bzw. zur Einkommensteuer veranlagt, wobei er – bei antragsgemäß verlängerbarer Frist – gemäß [§ 134 Abs. 1 BAO](#) (Rechtslage bis einschließlich Veranlagung 2002) bis Ende März des Folgejahres beim Finanzamt entsprechende Abgabenerklärungen einzureichen hatte.

Gemäß [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) machte sich ein Unternehmer einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der genannten Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt. Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine derartige Abgabenverkürzung bewirkt, wenn solche Selbstbemessungsabgaben ganz oder teilweise nicht (am Fälligkeitstag) entrichtet werden.

Gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) machte sich eine derartige Person stattdessen einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn sie (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung der diesbezüglichen abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem sie beispielsweise – mit dem Ziel einer Festsetzung der Umsatzsteuer für das diesbezügliche Veranlagungsjahr mit Null oder einem zu niedrigen Betrag – in der beim Finanzamt eingereichten Jahressteuererklärung den Ansatz bestimmter durchgeführter steuerpflichtiger Umsätze unterlässt in der Hoffnung, die Abgabenbehörde würde ihren Angaben Glauben schenken, was ihr auch gelingt, weil die Umsatzsteuersteuer tatsächlich antragsgemäß zu niedrig festgesetzt wird (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG, erste Alternative).

Eine Strafbarkeit wegen einer zumindest versuchten derartigen Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG konsumiert eine solche wegen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter Umsatzsteuervorauszahlung in der zu verkürzen versuchten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich als Finanzordnungswidrigkeiten nach [§ 51 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) zu bestrafen wären. Dabei ist eine solche Tat gemäß [§ 13 Abs. 2 FinStrG](#) versucht, sobald der Täter seinen Entschluß, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt (indem er beispielsweise mit dem Plan, eine zu niedrige Festsetzung der Jahresumsatzsteuer durch die Abgabenbehörde zu erlangen, bei dieser eine unrichtige Umsatzsteuerjahreserklärung einreicht, in welcher zu geringe steuerpflichtige Umsätze ausgewiesen sind).

Gleiches gilt auch für die vorsätzliche Verkürzung an Einkommensteuer, welche ebenfalls den Tatbestand einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfüllt: Wird eine Einkommensteuer antragsgemäß durch die Abgabenbehörde zu niedrig festgesetzt, weil in der Steuererklärung falsche Angaben, beispielsweise über die Höhe des sich aus einem unrichtigen Rechenwerk ergebenden Gewinnes, enthalten waren, hat mit Zugang des unrichtigen Bescheides ebenfalls eine derartige Abgabenhinterziehung bewirkt.

Gemäß [§ 76 EStG 1988](#) hatte jeder Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer ein Lohnkonto – als Grundlage für die Kontrolle der Berechnung sowohl der gemäß § 79 Abs. 1 leg.cit. von ihm abzuführenden Lohnsteuer als auch der zu entrichtenden Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß § 43 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 zu führen. Gemäß dem zitierten [§ 79 Abs. 1 EStG 1988](#) hatte der Arbeitgeber (hier der Beschuldigte) die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. In gleicher Weise waren die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß [§ 43 Abs. 1 FLAG 1967](#) zu entrichten.

Gemäß [§ 33 Abs. 2 lit. b FinStrG](#) aF (vgl. dazu wiederum [§ 4 FinStrG](#)) beging derjenige, der unter vorsätzlicher Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG 1988 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuern oder Dienstgeberbeiträgen bewirkte und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt, das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung. Abs. 3 lit. b leg.cit. zufolge ist eine derartige Abgabenverkürzung dann bewirkt, wenn diese selbst zu berechnende Abgaben (ganz oder teilweise) nicht (zum jeweiligen Fälligkeitstag) entrichtet bzw. abgeführt wurden.

Gewerbsmäßig begeht jemand Abgabenhinterziehungen, wenn es ihm darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen ([§ 38 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) aF bzw. [§ 38 Abs. 1 FinStrG](#) nF).

Bedingt vorsätzlich handelt 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.

Wissentlich handelt gemäß [§ 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch](#) (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Absichtlich handelt gemäß [§ 5 Abs. 2 StGB](#) ein Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

Gemäß [§ 31 Abs. 1 FinStrG](#) erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährung beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährung erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet. Gemäß Abs. 2 leg.cit. beträgt die Verjährungsfrist bei Abgabenhinterziehungen fünf Jahre.

Gemäß [§ 31 Abs. 3 FinStrG](#) tritt eine Verjährung nicht ein, bevor nicht auch für während dieses Fristenlaufes begangene neue vorsätzliche Finanzvergehen (auf welche § 25 FinStrG nicht anzuwenden ist) die Verjährungsfrist abgelaufen ist.

Da Verjährungsbestimmungen nicht zur Tatzeit, sondern erst mit Ablauf der Verjährungsfrist eine strafaufhebende Wirkung entfalten, sind sie zwar prinzipiell in den Günstigkeitsvergleich nach [§ 4 Abs. 2 FinStrG](#) einzubeziehen, vermögen die zu prüfende Rechtslage aber nur dann zu Gunsten des Täters zu beeinflussen, wenn das die Strafaufhebung erst aktualisierende Fristende auf einen Zeitpunkt fällt, zu dem die jeweilige Verjährungsnorm noch gilt. Es ist daher im gegenständlichen Fall jeweils das Recht zum Zeitpunkt der erstinstanzlichen Entscheidung (vom 21. September 2012) anzuwenden (OGH 25. 5. 2004, [11 Os 36/04](#); OGH 29. 1. 2008, [11 Os 130/07p](#); OGH 23. 4. 2008, [13 Os 14/08w](#); VwGH 3. 9. 2008, [2008/13/0076](#); UFS 28. 11. 2008, FSRV/0071-L/05; UFS 10. 11. 2009, FSRV/0130-W/09).

Gemäß [§ 31 Abs. 5 Satz 1 FinStrG](#) idFd Art VI Z 5 StReformG 2005 BGBI I 2004/57 mit Wirkung ab dem 5. Juni 2004 (Art 49 Abs. 1 B-VG) erlischt bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörden zuständig sind, die Strafbarkeit von Finanzvergehen jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist (Eintritt des deliktischen Erfolges bzw. Beginn der Verjährungsfrist für die Festsetzung der verkürzten Abgabe – siehe § 31 Abs. 1 FinStrG) zehn Jahre und gegebenfalls die in Abs. 4 lit. c genannte Zeit (gemeint beispielsweise die Zeit, während der bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder der mit diesem in Zusammenhang stehenden Abgabenverfahren ein Verfahren beim Verwaltungsgerichtshof anhängig gewesen ist – [§ 31 Abs. 4 lit. c FinStrG](#) in der zu den Tatzeiten und zum Zeitpunkt der erstinstanzlichen Entscheidung geltenden Fassung) verstrichen sind.

Nach Einsichtnahme in die vorgelegten Akten ergibt sich folgendes Bild:

Zum Faktum überhöhter Zinsaufwand:

Auf der Liegenschaft laut Ladungadresse ist in den Jahren 1995 bis 1997 ein ausschließlich betrieblich genutztes Lager- und Werkstattengebäude sowie ein Wohngebäude mit

untergeordneter betrieblicher Nutzung errichtet worden, wobei die Finanzierung im Wesentlichen über zwei Kredite von der Sparkasse Kirchdorf erfolgte. Die dafür aufgewendeten Zinsen haben betragen ATS 110.301,75 (1998) + ATS 88.631,95 (1999) + ATS 73.460,26 (2000) + ATS 59.959,80 (2001) + € 3.344,15 (2002), wovon in den steuerlichen Rechenwerken 80 % als betrieblich veranlasst behandelt wurden (Arbeitsbogen ABNr. 101068/2002, 400073/2002, 400039/2003, Band II, Abschluss, Bl. 5, Besprechungsprogramm BP vom 30. September 2003, Pkt. IV.2). Im Zuge der Schlussbesprechung wurde vorgetragen, dass mit den gegenständlichen Krediten nicht nur die beiden Gebäude, sondern auch andere bewegliche Wirtschaftsgüter finanziert worden war, weshalb letztendlich ein betrieblicher Anteil an den Zinsen im Ausmaß von 60 % festgestellt wurde (genannter Arbeitsbogen, Band II, Bl. 78, Niederschrift über die Schlussbesprechung; Finanzstrafakt Bl. 30, BP-Bericht vom 23. April 2004, Tz. 25). Die – im weiteren Verfahren nicht in Streit gezogene – gewinnerhöhende Differenz an nicht abzugsfähigen Kreditzinsen hat betragen ATS 22.060,00 (1998) + ATS 17.726,00 (1999) + ATS 14.692,00 (2000) + ATS 11.992,00 (2001) + € 669,00 (2002) (Finanzstrafakt Bl. 25, BP-Bericht vom 23. April 2004, Tz. 21 f.).

Zutreffend verweist der Amtsbeauftragte in seiner Berufungsschrift auf die Aktenwidrigkeit der diesbezüglichen Vorträge der Sitzungsvertreter der Verteidigerin in der Spruchsenatsverhandlung, welche ausführlich, aber falsch, eine einvernehmliche Schätzung der privaten Nutzung der relevanten Gebäudeteile mit 40 % darlegen (Finanzstrafakt Bl. 116 verso). Es ist dem Ankläger Recht zu geben, wenn er formuliert, dass irgendjemand die Entscheidung getroffen haben muss, wie viel an betrieblich veranlassten Zinsen in die Jahresabschlüsse aufzunehmen wären. Richtig ist auch sein Vortrag, wonach lediglich 18,8 % des Wohngebäudes betrieblich genutzt wurden (genannter Arbeitsbogen, Band II, Abschluss, Besprechungsprogramm, Pkt. IV.2), sodass ein Ansatz eines betrieblichen Anteiles von 80 % am gegenständlichen Zinsaufwand vorerst überrascht und wohl Gegenstand eines intellektuellen Entscheidungsprozesses gewesen sein muss.

Entscheidend ist aber wohl der Umstand, dass – wie im Verlauf der Betriebsprüfung hervorgekommen – auch zusätzliche bewegliche Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit diesen Krediten finanziert worden sind, sodass ein höherer Anteil an den Zinsen betrieblich veranlasst war als wenn mit den Krediten lediglich die Gebäude errichtet worden wären. Das Schwergewicht des Meinungsbildungsprozesses in der Frage, wie hoch der betriebliche Zinsanteil im steuerlichen Rechenwerk des Beschuldigten anzusetzen ist, wird wohl der A betreuenden Steuerberatungskanzlei (der nunmehrigen Verteidigerin) zuzuordnen sein. Es ist

möglich, dass dabei unter Einbindung des Beschuldigten die Entscheidung gefallen ist, den betrieblichen Anteil statt mit 60 % überhöht mit 80 % anzusetzen, sodass also A nach Darlegung legaler und illegaler Möglichkeiten durch seine Berater die Anordnung gegeben hätte, zwecks Steuerersparnis den betrieblichen Anteil rechtswidrigerweise zu erhöhen, jedoch ist dieser Vorgang bei gegebenem Anfangsverdacht in seinem subjektiven Element – zumal angesichts des Zeitablaufes – mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit nicht erweislich. Der Erstsenat hat daher diesbezüglich das Finanzstrafverfahren im Ergebnis zu Recht eingestellt.

Zum Faktum Abrechnung überhöhter Kilometergelder für den Arbeitnehmer B und deren angebliche, maximal steuersparende Auszahlung:

Den Betriebsprüfern ist für den strafrelevanten Zeitraum eine erstaunliche Korrelation zwischen der Höhe der in den Steuererklärungen offengelegten gewerblichen Einkünften des Beschuldigten von ATS 70.598,69 (1998) – ATS 95.490,80 (1999) – ATS 60.552,87 (2000) – ATS 278.912,73 (2001) – ATS 740.508,62 (2002) und der Höhe der an B in den betreffenden Jahren angeblich ausbezahlten Kilometergeldern [ATS 97.299,30 (1998) – ATS 19.815,56 (1999) – ATS Null ! (2000) – ATS 165.021,57 (2001) – ATS 364.145,20 (2002)] aufgefallen. Tatsächlich haben aber die angeblichen Abrechnungen des B betragen ATS 97.299,30 (1998) + ATS 124.837,13 (1999) + ATS 131.611,06 (2000) + ATS 157.408,82 (2001) + € 9.819,94 (2002) (genannter Arbeitsbogen, Band II, Abschluss, Bl. 7, Besprechungsprogramm BP, Pkt. IV.4). Über die Auszahlungen selbst wurden keine Belege angefertigt. Da die tatsächlich ausbezahlten "Benzingelder" niedriger gewesen sind und auch Fahrten verzeichnet waren, die nicht mit dem PKW des B durchgeführt wurden, war ein entsprechender Absschlag vorzunehmen (genannter Arbeitsbogen, Band II, Abschluss, Bl. 8, Besprechungsprogramm BP, Pkt. IV.4), welcher letztendlich mit 30 % berechnet wurde (genannter Arbeitsbogen, Band II, Abschluss, Bl. 78, Niederschrift über die Schlussbesprechung; Finanzstrafakt Bl. 30, BP-Bericht vom 23. April 2004, Tz. 25). Die – im weiteren Verfahren nicht in Streit gezogene – gewinnerhöhende bzw. für 1999 und 2000 gewinnreduzierende – Differenz hat betragen ATS 29.239,00 (1998), -ATS 67.570,00 (1999), -ATS 92.128,00 (2000), ATS 54.835,00 (2001) und ATS 19.590,00 (2002) (Finanzstrafakt Bl. 25, BP-Bericht vom 23. April 2004, Tz. 21 f.).

Die Feststellung des Erstsenates, wonach es nicht richtig ist, dass die Auszahlungen der Kilometergelder an B zeitlich so abgestimmt worden sind, dass sich daraus der maximale Steuerspareffekt ergeben hätte, ist wohl richtig. Damit ist aber nicht der Kern des Vorwurfs an den Beschuldigten getroffen, wonach die tatsächlich regelmäßig angefallenen Ausgaben in Form der an B zeitnah (Aussage A am 9. September 2003, Arbeitsbogen, Band I, Bl. 244:

"unmittelbar nach der Fahrt oder zwei Tage darauf") bezahlten Kilometergelder für die steuerlichen Rechenwerke, nachträglich auf Basis der Aufzeichnungen des Arbeitnehmers berechnet, willkürlich auf andere Veranlagungszeiträume verschoben worden sind, um rechtswidrige Steuervorteile zu erlangen. Laut Aktenlage sind die strafrelevanten Einkommensteuererklärungen durch die Steuerberatungskanzlei der Verteidigerin – zumindest theoretisch auf Basis der Angaben des A – erstellt worden. Mag die Höhe der berechneten Höhe der Zahlungen an den Arbeitnehmer, wenngleich irrtümlich, von Seite der Steuerberatung noch als angemessen angesehen worden sein, ist die Verschiebung der Verbuchung der Auszahlungen auf andere Jahre bei Kenntnis der Unrichtigkeit eines solchen Vorganges ein Indiz für die Absicht der mit der Angelegenheit befassten Mitarbeiter der Steuerberatungskanzlei, eine entsprechende rechtswidrige Steuervermeidung zugunsten für ihren Klienten herbeizuführen. Ein(e) solcherart sich erschließende(r) Tatbeitrag oder Bestimmungstat der genannten Mitarbeiter der Steuerberatungskanzlei zur Hinterziehung von Einkommensteuer betreffend den Beschuldigten nach § 33 Abs. 1 iVm § 11 FinStrG, zweite oder dritte Alternative, wäre jedoch verjährt. Kein Steuerberater könnte es sich leisten, ohne das Einverständnis seines Klienten in dessen Rechenwerk derartige auffällige Manipulationen vorzunehmen, weil die Gefahr einer Entdeckung durch den möglicherweise doch abgabenredlichen Abgabepflichtigen viel zu groß wäre. Insoweit wäre diesbezüglich von einem Einverständnis des Beschuldigten zur rechtswidrigen Veränderung seines steuerlichen Rechenwertes auszugehen.

Unterstellt man aber den Mitarbeitern der Steuerberatungskanzlei Abgabenredlichkeit, hat A seine steuerlichen Sachbearbeiter wohl ausdrücklich und sehr überzeugend über die wahren Verhältnisse getäuscht, um eine Verringerung seiner Steuerlast zu erzielen. Dabei hat er auch mit dem Ziel gehandelt, durch eine wiederkehrende Vorgangsweise eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, indem er die sich so ersparenden Mittel zur Bezahlung der solcherart hinterzogenen Einkommensteuern anderweitig verwenden wollte und konnte.

Zu den Fakten Vermietung eines im Eigentum des B befindlichen Einachsanhängers an A , Zuschuss Führerschein B und Schwarzlohnzahlungen an C :

Laut Aktenlage hätte B im strafrelevanten Zeitraum einen 1991 angeschafften Einachsanhänger (Anschaffungskosten bis maximal ATS 20.000,00) gegen ein Entgelt von jährlich ATS 24.000,00 an seinen Arbeitgeber A vermietet, wobei die Auszahlung in bar erfolgte. Belege über die Auszahlung existieren nicht; die Betriebsausgaben wurden von der Steuerberatungskanzlei jeweils mit dem Belegkreis "UB" im Zuge von Nachbuchungen erfasst. Der andernfalls betriebwirtschaftlich nicht sinnvolle Vorgang findet seine Logik nach Ansicht

der Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz darin, dass die Zahlungen in Wirklichkeit verdeckte Lohnzahlungen an B gewesen sind: ATS 24.000,00 (Dezember 1998), ATS 48.000,00 (Dezember 2001) und ATS 48.000,00 (Dezember 2002) (genannter Arbeitbogen, Band II, Bl. 15 f, Besprechungsprogramm BP, Pkt. VI.1). Auffällig ist, dass diese Zahlungen wiederum wie bei den Kilometergeldzahlungen an B im steuerlichen Rechenwerk auf diejenigen Jahre verteilt wurden, in welchen damit ein Steuerspareffekt erzielt werden konnte, sodass in Wirklichkeit wohl diese Schwarzgeldzahlungen gleichmäßig auf die Lohnzahlungszeiträume der Jahre 1998 bis 2002 aufzuteilen gewesen wäre. A hätte diesbezüglich wohl eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG zu verantworten gehabt.

Wie der Amtsbeauftragte zutreffend anführt, hat B bereits bei seiner Einvernahme am 14. Jänner 2003 angegeben, dass er selbst vom Land Oberösterreich eine Förderung von ATS 10.000,00 für den Erwerb des Führerscheines in der Klasse C und E erhalten hat (genannter Arbeitsbogen, Band I, Bl. 201; Anschreiben des Landes in Kopie, genannter Arbeitsbogen, Band II, Prüfungsabschluss, Bl. 131, und nochmals Finanzstrafakt Bl. 136), wobei der Zuschuss lediglich über den Arbeitgeber weitergeleitet worden wäre (Aussage des B vor dem Spruchsenat, Finanzstrafakt Bl. 124). Dieser Vorgang erfüllt keinen finanzstrafrechtlichen Sachverhalt. Zutreffend führt der Amtsbeauftragte aber weiters an, dass der Arbeitnehmer anlässlich seiner Einvernahme am 14. Jänner 2003 auch ausgesagt hat, dass ihn sein Arbeitgeber bei seinem Führerscheinkurs zusätzlich unterstützt hat. Wieviel A ihm dabei zugezahlt habe, wisse er nicht mehr, es sei halt immer ein wenig mit den laufenden Bezügen mitgegangen (genannter Arbeitsbogen, Band I, Bl. 201). Im Abgabenverfahren hat man diesen Sachverhalt aber nicht weiter aufgegriffen und es bei der Steuerpflicht der obgenannten ATS 10.000,00 bewenden lassen.

Laut Aktenlage hat die im Brünungsstudio beschäftigte C , die ehemalige Lebensgefährtin des Beschuldigten (bis Ende 1997), im strafrelevanten Zeitraum zusätzlich zu den am Lohnkonto abgerechneten 20 Wochenstunden weitere Arbeitsleistungen erbracht, wofür sie einen monatlichen Schwarzlohn erhielt, den sie selbst mit ATS 3.000,00 monatlich geschätzt hat. Das Finanzamt hat diesen ihren Angaben über die Höhe ihres Schwarzlohnes keinen Glauben geschenkt, weil – nach Hinweisen eines späteren Beziehungspartners der C , G , – in einer am 17. Dezember 2002 am Arbeitsplatz durchsuchten Handtasche der Arbeitnehmerin ein Terminkalender sichergestellt worden war, in welchem für den Zeitraum 1. Jänner bis 14. Dezember 2002 von ihr eine Vollbeschäftigung aufgezeichnet war und sie daher hinsichtlich der zusätzlichen Stunden nur zum halben Lohn gearbeitet hätte

(Besprechungsprogramm BP, Pkt. V.1.b, genannter Arbeitbogen, Band II, Abschluss, Bl. 11).

Der zusätzliche Lohnaufwand des Beschuldigten für C wurde daher geschätzt mit ATS 90.000,00 (1998) + ATS 72.000,00 (1999) + ATS 72.000,00 (2000) + ATS 72.000,00 (2001) + € 5.200,00 (2002) (Besprechungsprogramm BP, Pkt. VI.2, Finanzstrafakt Bl. 12 verso; BP-Bericht vom 23. April 2004, Tz. 25, Finanzstrafakt Bl. 30) und A mit Bescheiden vom 28. April 2004 zur Haftung für die als verkürzt erachteten Lohnabgaben herangezogen. C, welche weiterhin im Bräunungsstudio des Beschuldigten beschäftigt war, hat ihre A belastenden Angaben in der Folge revidiert.

Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens wurde aufgrund der späteren Äußerungen der Arbeitnehmerin ihr zusätzlicher monatlicher Bruttolohn lediglich mit ATS 3.000,00 geschätzt und die laut Haftungsbescheid vorgeschriebenen verfahrensgegenständlichen Lohnabgaben mittels Berufungsvorentscheidung vom 29. Mai 2007 festgesetzt. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen (UFS-Akt zu RV/0667-L/04). Nach Ansicht des Finanzstrafsenates wäre wohl im Ergebnis dieser Einschätzung zu folgen gewesen und hätte A hinsichtlich der Dienstgeberbeiträge eine Hinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG zu verantworten gehabt.

Hinsichtlich der zum Vorwurf gemachten Hinterziehungen an Lohnabgaben nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG gilt jedoch betreffend sämtliche Fakten Folgendes:

Da hier – anders als bezüglich der verkürzten Umsatz- und Einkommensteuern – kein Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof stattgefunden hat (die eine Beschwerde des A abweisende Entscheidung des Höchstgerichtes zu Zl. 2007/08/0256 vom 20. Oktober 2010 hat sich, wenngleich veranlasst durch die Ergebnisse der parallel zur Betriebsprüfung geführten Beitragsprüfung, nicht auf das Abgabenverfahren vor dem Finanzamt Kirchdorf bzw. Kirchdorf Perg Steyr, sondern auf eine Beitragsnachverrechnung und einen Beitragszuschlag nach dem ASVG bezogen, siehe das diesbezügliche Erkenntnis des VwGH im UFS-Akt zu RV/0256-L/11), ist für sämtliche vorgeworfenen Hinterziehungen an Lohnabgaben betreffend die Lohnzahlungszeiträume der Jahre 1998 bis 2002 (konkret wohl: bis November 2002) eine Verjährung der Strafbarkeit nach § 31 Abs. 5 FinStrG (hinsichtlich des vorgeworfenen letzten Teifaktums am 15. Dezember 2012) eingetreten.

#### Zum Faktum Forschungsfreibetrag:

Gemäß § 4 Abs. 4 Z. 4 EStG 1988 in der damals geltenden Fassung BGBI I 1998/106 ist Abgabepflichtigen ein Forschungsfreibetrag für Aufwendungen zur Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen, ausgenommen Verwaltungs- oder

Vertriebskosten sowie Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Forschungsaufwendungen) zugestanden. Der volkswirtschaftliche Wert der angestrebten oder abgeschlossenen Erfindung war durch eine Bescheinigung des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten nachzuweisen. Die Bescheinigung war nicht erforderlich, wenn die Erfindung bereits patentrechtlich geschützt gewesen ist.

Laut der durch die Steuerberatungskanzlei der Verteidigerin erstellten und vom Beschuldigten unterfertigten Einkommensteuererklärung für 1999 wurde ein Forschungsfreibetrag nach diesem § 4 Abs. 4 Z. 4 EStG 1988 in Höhe von ATS 37.015,20 beantragt (Veranlagungsakt, Veranlagung 1999). Nach den Angaben der Betriebsprüfer waren der beim Finanzamt eingereichten Abgabenerklärung zum Nachweis des volkswirtschaftlichen Wertes der behaupteten Forschungsaufwendungen drei an das Österreichische Patentamt im Frühjahr 1999 gerichtete Schriftstücke in Kopie beigeschlossen, in welchen die Wortmarken "YYY" und "YYYY", sowie ein Gebrauchsmuster betreffend ein Wirbelsäulentrainingsgerät angemeldet wurden. Ebenso war der Abgabenerklärung eine Aufstellung der Aufwendungen betreffend neu entwickelte Trainingsgeräte, nämlich Multitrainer, Muskelmessstation, Koffermaßagatisch und elektrischer Massagetisch Modell A und B, beigelegt (Besprechungsprogramm BP, Pkt. IV.5, Arbeitsbogen, Band II, Abschluss, Bl. 8). Dem Antrag auf Gewährung eines Forschungsfreibetrages wurde mit Einkommensteuerbescheid vom 15. Februar 2001 entsprochen, jedoch anlässlich der Betriebsprüfung wieder rückgängig gemacht, da die Bemessungsgrundlage nicht ausreichend und ordnungsgemäß belegt werden konnte, keine Bescheinigung des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten und wohl auch kein patentrechtlicher Erfindungsschutz vorgelegen hatte (Besprechungsprogramm BP, Pkt. IV.5, Arbeitsbogen, Band II, Abschluss, Bl. 8; BP-Bericht, Tz. 24, Arbeitsbogen, Band II, Abschluss, Bl. 103).

Für das Veranlagungsjahr 1999 hat sich jedoch tatsächlich laut Veranlagungsverfahren letztendlich keine Verkürzung an Einkommensteuer ergeben, sodass allenfalls ein Versuch einer Abgabenhinterziehung vorliegen könnte. Dieser Umstand ist aber vom Berufungsbegehren des Amtsbeauftragten nicht mitumfasst.

#### Zum Faktum Umsatz- und Erlösverkürzung:

Der verfahrensgegenständliche Vorwurf des Amtsbeauftragten hat sich auf die Ergebnisse eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens der Abgabenbehörde gestützt, in welchem letztendlich – nachdem eine erste Berufungsentscheidung vom 19. Juli 2007, RV/0666-L/04, aufgrund einer Amtsbeschwerde des genannten Finanzamtes durch die Entscheidung des

Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Jänner 2011, Zl. [2007/15/0226](#), wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften (obwohl die Schätzungsbefugnis des Finanzamtes entscheidend auf festgestellte Vermögensunterdeckungen gestützt war, fehlte es an einer Feststellung, dass der UFS die für die einzelnen Jahre ermittelten Fehlbeträge als aufgeklärt betrachtet hätte bzw. an einer Darlegung der Gründe für eine solche; es sei nicht nachvollziehbar, weshalb die dort vorgenommenen wesentlich geringeren Zuschätzungen den tatsächlichen Gegebenheiten eher nahekämen als eine Schätzung in Höhe des ungeklärten Ausgabenüberhangs; siehe Seite 10 f der Entscheidung) aufgehoben worden war – mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 22. März 2012, RV/0255-L/11 und RV/0256-L/11, nunmehr auf Basis der angesprochenen Vermögensdeckungsrechnung des Finanzamtes unter Berücksichtigung der Einwendungen des Beschuldigten, entsprechende Zuschätzungen vorgenommen worden waren:

A habe verschiedene Betriebsausgaben erst im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses nachgebucht (Gehaltszahlungen an einen geringfügig beschäftigten Arbeitnehmer, Mietzahlungen für einen PKW-Anhänger, Taggelder und Kilometergelder für einen Arbeitnehmer, Gehaltsnachzahlungen aus dem Jahr 2000). Für diese Ausgaben fehlten die Belege, die Aufzeichnungen über Dienstreisen wurden nicht korrekt geführt, der tatsächliche Auszahlungszeitpunkt von Tag- und Kilometergeldern stimmte nicht mit der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung überein, Aufzeichnungen über Arbeitszeiten fehlen, eine Arbeitnehmerin hat neben den laufenden Lohnzahlungen zusätzliche Aufwendungen erhalten, die Verbuchung der Wareneinkäufe entspreche nicht den Anforderungen des § 127 BAO. Die Losungsaufzeichnungen im Bräunungsstudio waren definitiv falsch, diesbezüglich werde auf das umfangreiche Beweisverfahren im Berufungsverfahren zu GZ RV/0666-L/04 verwiesen.

Die von der Abgabenbehörde erster Instanz festgestellte Vermögensunterdeckung sei nach Ansicht des A aus folgenden Gründen nicht zutreffend:

Er behauptet, er habe laufend Schallplatten aus seiner privaten Sammlung veräußert. Er habe daraus 1998 Einnahmen in Höhe von ATS 75.000,00 erzielt, 1999 in Höhe von ATS 328.000,00, 2000 und 2001 habe er keine Schallplatten verkauft und 2002 habe er Einnahmen aus dem Schallplattenverkauf in Höhe von € 2.214,00 erzielt. Die Abgabenbehörde erster Instanz berücksichtigte jährlich jeweils einen Betrag von ATS 20.000,00 bzw. € 1.000,00.

Im fortgesetzten Verfahren wurde eine Bestätigung des Bruders des Beschuldigten und dessen Gattin vorgelegt, aus der hervorgeht, dass sie im Jahr 1985 dem Genannten eine

umfangreiche Schallplattensammlung geschenkt haben. Es seien ausgesprochene Raritäten dabei gewesen mit einer hohen Sammlerwert. Aus dieser Stellungnahme geht jedoch nicht hervor, wie viele Platten der Beschuldigte bekommen bzw. verkauft hat. Auch der Wert konnte nicht (nicht einmal annähernd) angegeben werden. In diesem Zusammenhang wies der steuerliche Vertreter des A (E-Mail vom 14. September 2011) darauf hin, dass der Verkauf von Schallplatten bereits bei einer vorangegangenen Prüfung durch die Abgabenbehörde erster Instanz ein Thema gewesen sei.

Umso unverständlicher ist es daher, dass der Beschuldigte nunmehr wieder nicht dafür gesorgt habe, dass er die Verkäufe der Abgabenbehörde gegenüber belegen kann. Damit habe er sich in einen Beweisnotstand gebracht, den er nun zu verantworten hat. Der Beschuldigte behauptete, er habe im Jahr 1999 durch Schallplattenverkäufe Einnahmen in Höhe von ATS 328.000,00 erzielt. Die berufungsgegenständliche abgabenrechtliche Prüfung hat etwa drei Jahre später begonnen. Es widerspricht jeder Lebenserfahrung, dass jemandem nach drei Jahren nicht mehr erinnerlich sei, mit welchen Geschäftspartnern er Verkäufe getätigt hat, die ihm Einnahmen in dieser Höhe ermöglichten. Hinzu kommt, dass es sich beim Verkauf von Schallplatten um Verkäufe aus dem Privateigentum handelt, welche in der Regel nicht alltäglich sind, sodass solche Geschäfte besonders erinnerlich bleiben müssten. Dem Beschuldigten ist es im fortgesetzten Abgabenverfahren nicht gelungen, dem Unabhängigen Finanzsenat glaubhaft nachzuweisen, dass er Plattenverkäufe in der behaupteten Höhe getätigt hat. Seitens des Verwaltungsgerichtshofes sei wiederholt ausgesprochen worden [Anmerkung: in Bezug auf Abgabenverfahren], dass ein Abgabenpflichtiger, der Anlass zur Schätzung gibt, die damit verbundenen Ungenauigkeiten hinnehmen müsse.

Porscheverkauf: A hat bereits im ersten Berufungsverfahren behauptet, im Jahr 1999 einen Porsche zum Preis von ATS 180.000,00 verkauft zu haben. Im Rahmen der Berufung wurde eine Bestätigung der B vorgelegt, aus der hervorgeht, dass er Ende 1999 einen Porsche 914/2 im Auftrag des Genannten an den Käufer überstellt habe. Den Kaufpreis in Höhe von ATS 180.000,00 habe er in bar kassiert und dem Beschuldigten übergeben.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat einen Teil der Einwendungen des A (so auch den Porscheverkauf) mit einem pauschalen Abschlag von 25 % der festgestellten Differenzen berücksichtigt.

Können jedoch Aufwendungen exakt nachgewiesen werden, so sei diesen Zahlen gegenüber einer Schätzung der Vorrang zu gewähren. Der Unabhängige Finanzsenat gehe von der Richtigkeit der schriftlichen Bestätigung des Zeugen B aus, wonach das Fahrzeug um den

Preis von ATS 180.000,00 Ende des Jahres 1999 verkauft worden ist. Im Rahmen der Gewinnermittlung sei daher im Jahr 1999 dieser Betrag zu berücksichtigen. Die von der Abgabenbehörde erster Instanz ermittelten Einkünfte aus Gewerbebetrag wurden um daher um ATS 180.000,00 verringert und würden nunmehr ATS 57.432,00 betragen.

Sparbuch: Nachdem A mit der vom Finanzamt festgestellten Vermögensdeckungsrechnung konfrontiert wurde, gab er bekannt, er habe in den berufungsgegenständlichen Jahren ein Sparbuch mit einem Einlagestand von über 1 Million ATS aufgebraucht. Im fortgesetzten Verfahren ist ihm nunmehr die Möglichkeit gegeben worden, die Existenz dieses Sparbuchs glaubhaft nachzuweisen [gemeint wohl: zumindest glaubhaft zu machen].

Ein Beweis sei deshalb nicht möglich, weil das Sparbuch nicht mehr existiere. Dieser Umstand stellt eine Tatsache dar, die bereits Zweifel an dem Sparbuch aufkommen lasse. Es entspricht nicht den allgemeinen Lebenserfahrungen, dass ein Sparbuch, von dem betriebliche Ausgaben in beträchtlicher Höhe bezahlt worden seien, nicht aufbewahrt wird, nachdem es aufgebraucht wird.

A ist seit vielen Jahren als Unternehmer tätig und muss daher von seinen Nachweispflichten gewusst haben. Wenn er daher wichtige Beweismittel (im konkreten Fall ein entwertetes Sparbuch) nicht aufbewahrte, müsse er negative Folgen hinnehmen.

Hinzu kommt, dass zunächst vorgebracht wurde, es habe sich um ein Sparbuch bei der Sparkasse gehandelt.

Im weiteren Verfahren wurde dargelegt, das Sparbuch sei von der Oberbank gewesen. Zeugen behaupten, sie könnten sich an das rote Sparbuch erinnern. Im Normalfall sind die Sparbücher der Oberbank weiß oder silbern, nicht rot. Die Glaubwürdigkeit des Vorbringens muss in diesem Zusammenhang in Frage gestellt werden.

Bei den Einkommensverhältnissen des Beschuldigten gehört ein Sparbuch mit der behaupteten Einlagenhöhe nicht zu den täglichen Routinegeschäften. Es stellt vielmehr etwas Besonderes dar. Es wird auch von mehreren Zeugen (der Mutter und den Töchtern des Abgabepflichtigen) geschildert, dass im Familienkreis der Einlagestand von einer Million ATS extra erwähnt wurde. Wie dann Unklarheiten bestehen können, bei welcher Bank dieser namhafte Betrag veranlagt wurde, ist nicht nachvollziehbar. Bei einem so hohen Sparguthaben hat man im Normalfall Kontakt mit den Bankangestellten, um sich über günstige Anlageformen, Zinsanpassungen etc. zu informieren.

Offensichtlich sind die Ausführungen in der Berufungsschrift vom 18. Mai 2004 falsch, wonach diese "Tatsache" (die Existenz des Sparbuches bei der Sparkasse I mit einem Höchststand von rund 1,190 Mio. ATS) den Angestellten der Sparkasse I, der Exgattin und den beiden Töchtern hinreichend bekannt war.

Vom Beschuldigten und seiner geschiedenen Gattin E ist übereinstimmend vorgebracht worden, dass dieses Sparbuch bei der Trennung des Ehepaars insofern eine Rolle gespielt habe, als A das Sparbuch und seine Exgattin das Haus behalten habe. Allerdings wurde diese Vereinbarung nie schriftlich fixiert, auch im Scheidungsvergleich fand die Regelung keinen Niederschlag. Den allgemeinen Lebenserfahrungen entsprechend hätte sich die Ehegattin des Beschuldigten zumindest bestätigen lassen, dass A das Sparbuch mit einem bestimmten Einlagestand in seinem Besitz behält und im Gegenzug keine Ansprüche auf das Haus hat.

Bei der Befragung am 4. November 2011 hat E bekannt gegeben, dass sie von ihren Eltern finanziell unterstützt worden sei, von dem Geld sei jedoch nie etwas eingezahlt worden. Die Behauptung des Beschuldigten, das Sparbuch sei durch gelegentliche Schenkungen auch der Schwiegereltern aufgestockt worden (vgl. das E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 14. September 2011), ist daher falsch.

Ebenso widersprüchlich sind die Angaben zur Frage, wer vom Sparbuch abgehoben hat. Laut dem Beschuldigten (vgl. das E-Mail vom 21. Oktober 2011) haben er und fallweise seine Frau im Zeitraum von 1998 bis 2000 Abhebungen getätigt. E sagte am 4. November 2011 aus, sie habe nie etwas eingezahlt, aber auch nie abgehoben.

Auf Antrag des Beschuldigten wurde dessen Mutter als Zeugin einvernommen. Sie bestätigte, dass sie ihrem Sohn immer wieder Geld gegeben habe, das er eingezahlt hätte. Die Höhe dieser Schenkungen könnte sie nicht beziffern. Sie wisse, dass mindestens 1 Mio. ATS auf dem Sparbuch gewesen seien, dies sei vor 15, 16 Jahren gewesen (also 1995/1996). Vor 13 bis 14 Jahren habe ihr der Beschuldigte erzählt, dass es das Sparbuch nicht mehr gebe (also 1997/1998). Nach dieser Darstellung wäre das Sparbuch zu Beginn des berufungsgegenständlichen Zeitraumes bereits aufgebraucht gewesen.

Von den beiden Töchtern des Beschuldigten wurde jeweils eine schriftliche gleichlautende Bestätigung vorgelegt, aus der hervorgeht, dass ihnen ihr Vater vor den Jahr 2002 ein Sparbuch der Sparkasse Schlierbach gezeigt habe. Es wies glaublich einen Stand von ATS 1,170.000,00 aus. Über die Verwendung würden die Töchter nur wissen, dass das Sparbuch bei der Trennung der Eltern dem Vater überlassen worden sei. Wie bereits dargelegt wurde, werde mittlerweile behauptet, das Sparbuch sei von der Oberbank gewesen.

Damit sei fraglich, ob die beiden Töchter das Sparbuch überhaupt jemals gesehen haben. Der Zeitpunkt, wann sie es angeblich gesehen haben, ist sehr vage umschrieben (vor 2002). Über die Verwendung des Sparguthabens konnten keine Angaben gemacht werden, weswegen eine neuerliche Befragung der Töchter im gegenständlichen Verfahren unterblieben sei.

Schließlich sei noch erwähnt, dass der Beschuldigte und seine geschiedenen Gattin die Frage, ob sie Sparguthaben besitzen würden, vor dem gegenständlichen Verfahren mehrmals verneint haben [Anmerkung des Finanzstrafsenates: Beispielsweise hat A am 21. November 1996 auf eindringliches Befragen durch den damaligen Betriebsprüfer angegeben, über kein Sparguthaben, Wertpapiere, etc. zu verfügen, er besitze lediglich einen Bausparvertrag, in dessen Zusammenhang er (ergänze: zur Ansparung) von seinem Privatkonto monatlich ATS 700,00 überweise (Niederschrift vom 21. November 1996, Arbeitsbogen, Band I, Bl. 14). Ebenso hat A anlässlich seiner Vernehmung als Verdächtiger am 16. Jänner 2003 zur Darlegung seiner betrieblichen und privaten Schuldenbestände zu den Stichtagen 1. Jänner 1998, 1. Jänner 1999, 1. Jänner 2000 und 1. Jänner 2001 angegeben, keine weiteren Guthaben ... zu besitzen (Niederschrift vom 16. Jänner 2003, Arbeitsbogen, Band I, Bl. 204)].

A ist es im fortgesetzten Verfahren [vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz] nicht gelungen, den Unabhängigen Finanzsenat davon zu überzeugen, dass er in den berufungsgegenständlichen Jahren ein Sparguthaben in Höhe von etwa 1,1 Mio. ATS aufgebraucht habe. Die Zeugenaussagen sind teilweise sehr vage (was das angebliche Entstehen des Sparguthabens anlangt) und teilweise widersprüchlich (Wer hat Einlagen und Abhebungen getätigt?). Keiner der Zeugen konnte definitiv Auskunft darüber erteilen, wann das Sparguthaben aufgebraucht war. Vor allem der Umstand, dass zunächst nicht einmal klar war, bei welcher Bank dieser beträchtliche Geldbetrag veranlagt war, lässt berechtigte Zweifel über die Richtigkeit der Behauptungen zu. Schließlich widerspricht es auch jeglicher Lebenserfahrung, dass anlässlich einer Trennung ein Sparbuch einem Partner überlassen und dies nicht schriftlich festgehalten wird.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung gelangte der Unabhängige Finanzsenat [im Abgabenverfahren] zur Ansicht, dass A im berufungsgegenständlichen Zeitraum über Sparguthaben verfügt hat, jedoch nicht in der angegebenen Höhe. Es ist der Eindruck entstanden, dass genau aus diesem Grund weder das entwertete Sparbuch (es sei gänzlich unglaublich, dass es nicht mehr auffindbar ist!) noch eine entsprechende Vereinbarung anlässlich der Trennung vorgelegt wurden. Der tatsächliche (nämlich deutlich niedrigere) Einlagenstand sollte offensichtlich nicht offen gelegt werden. Die Zeugenaussagen der Familienangehörigen erwecken den Eindruck von vagen Gefälligkeitsaussagen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die Einwendungen des Beschuldigten in Zusammenhang mit Sparbuch und Porscheverkauf mit 25 % der festgestellten Differenz berücksichtigt. Ob dieser Ansatz [ergänze: in Bezug auf das Sparbuch] der Realität entspricht, kann nicht festgestellt werden. Jedenfalls komme ihm eine deutlich größere Wahrscheinlichkeit zu als der vom Beschuldigten behaupteten Variante, zumal gegenständlich dargelegt worden sei, dass das Vorliegen und der Verbrauch eines Sparguthabens von rund 1,1 Mio. ATS im berufungsgegenständlichen Zeitraum nicht glaubhaft gemacht werden konnte.

Schließlich ist im Rahmen der gegenständlichen Entscheidung zu berücksichtigen gewesen, dass die festgestellten Differenzen im erstinstanzlichen Bescheid irrtümlich als Netto-Zurechnungen angesetzt worden sind. Tatsächlich stellten die Zurechnungen Bruttobeträge dar, die um die Umsatzsteuer vermindert hätten werden müssen.

1999 ist zusätzlich der Verkauf des Porsches um ATS 180.000,00 gewinn- und umsatzvermindernd zu berücksichtigen.

Solcherart wurden also im Abgabenverfahren im zweiten Rechtsgang vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz die im ersten Rechtsgang sich aus einer (gegenüber der Berechnung des Betriebsprüfers laut Vermögensdeckungsrechnung verminderten) Zuschätzung (in Bezug auf das Bräunungsstudio aufgrund von Erhebungen des Stromverbrauches) ergebenden, vom Beschuldigten verheimlichten Erlöse (nicht offen gelegte Umsätze laut Betriebsprüfung: 1998 ATS 150.000,00 + 1999 ATS 243.000,00 + 2000 ATS 220.000,00 + 2001 ATS 346.000,00 + 2002 € 24.600,00; nicht offen gelegte Umsätze laut erster Berufungsentscheidung im Abgabenverfahren: 1998 ATS 111.290,00 + 1999 ATS 100.961,00 + 2000 ATS 74.955,00 + 2001 ATS 102.436,00 + 2002 € 3.501,00) mit ATS 125.000,00 (1998) + ATS 52.000,00 (1999) + ATS 183.333,00 (2000) + ATS 278.333,00 (2001) + € 20.500,00 (2002) bestimmt, wobei sich die Unterschiede zur Zuschätzung laut Betriebsprüfung daraus ergaben, dass – siehe oben – die mittels Vermögensdeckungsrechnung hervorgekommenen verheimlichten Bruttobeträge gewesen sind (inklusive vereinnahmter, aber nicht an den Fiskus abgeführt Umsatzsteuer) und daher zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer auf Nettobeträge umzurechnen waren, und für 1999 der oben dargestellte Kaufpreis aus der Veräußerung eines Fahrzeuges in Abzug zu bringen war, im Übrigen aber der Berechnung des Betriebsprüfers inklusive eines bereits von diesem aus Anlass der Einwendungen des Beschuldigten vorgenommenen Abschlages von 25 % gefolgt (BP-Bericht zu ABNr. 101068/02, Tz. 15, 22, 23 b, c, d, f, g; Berechnungsblatt UFS zu RV/0666-L/04; Berechnungsblatt UFS zu RV/0255-L/11). Wesentlich ist dabei auch, dass sich diese Ermittlung

der Fehlbeträge im Rechenwerk des Beschuldigten mittels Vermögensdeckungsrechnung nicht auf die Angaben derjenigen Personen stützt, welchen durch die Verteidigung Falschaussagen unterstellt werden.

In eigenständiger Nachvollziehung der Vermögensdeckungsrechnung des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr anlässlich der Betriebsprüfung, der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Jänner 2011 zu Zl. 2007/15/0226 und der Berufungsentscheidung des UFS vom 22. März 2012, RV/0255-L/11, gelangt daher auch der Finanzstrafsenat als Organ der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz zu der Feststellung, dass das steuerliche Rechenwerk des Beschuldigten in den verfahrensgegenständlichen Jahren insofern unvollständig gewesen ist, als beträchtliche Umsätze und Erlöse nicht erfasst worden sind, wobei – ausgehend von der Berechnung des Berufungssenates im zweiten Rechtsgang des Abgabenverfahrens – diese Fehlbeträge eine derartige Höhe erreicht haben, dass sie nicht ohne ein planmäßiges Vorgehen des Beschuldigten zustande gekommen sind. A hat mit dem Tatplan, durch sein rechtswidriges Verhalten eine Abgabenvermeidung im Höchstmaß zu erzielen, immer wieder einzelne Geschäftsfälle nicht oder nur teilweise in dem für den Fiskus vorgesehenen Belegwesen erfasst und solcherart veranlasst, dass immer wieder unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht und zu niedrige Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet, falsche Umsatz- und Einkommensteuererklärungen erstellt und dem Finanzamt übermittelt und letztendlich von der – den Angaben des Beschuldigten vertrauenden – Abgabenbehörde antragsgemäß zu niedrig festgesetzt worden sind. A hat dabei auch mit dem Tatplan gehandelt, sich durch eine wiederkehrende Begehung der Verkürzungshandlungen eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, wenn er die aus den verheimlichten Umsätzen angefallene Umsatzsteuer zwar vereinnahmt, die Gelder aber für sich verwendet hat, bzw. sich die Bezahlung der verkürzten Einkommensteuer erspart hat und die solcherart verfügbar bleibenden Mittel anderweitig verwendet hat.

Eine geradezu klassische Vorgangsweise bei derartigen fortgesetzten absichtlichen Steuerverkürzungen ist es, bei einzelnen Geschäftsfällen den geforderten Preis auf einen offiziellen Teil, welcher später dann in das Rechenwerk aufgenommen werden soll, und einen inoffiziellen Teil, welcher "schwarz" keinen Niederschlag im Rechenwerk finden soll, aufzuteilen. Mit dieser Methode wird – anders als bei überhaupt nicht erfassten Geschäften – bekanntlich verhindert, dass an Hand des Verbrauches typischer Wareneinsätze allenfalls die Herstellung bestimmter Produkte, deren Veräußerung in der Folge nicht erfasst wurde, durch den Fiskus nachgewiesen werden könnte. In Anbetracht einer – wie im gegenständlichen Fall erforderlichen – Fülle von derartigen teilweisen oder auch gänzlichen "Schwarzgeschäften" ist

es höchst wahrscheinlich, dass irgendwann der abgabenunredliche Unternehmer auch auf Kunden trifft, mit denen ihm eine Übereinkunft im Sinne "Brauchen's eine Rechnung? – Nein" oder "Zahlen's ein Teil schwarz, dann ist es billiger" etc. nicht gelingt, sei es, weil sich der abgabenunredliche Unternehmer und der Kunde missverstanden haben oder der Kunde zwar vorerst bereit war, einen Teil schwarz zu bezahlen, dann aber, allenfalls nach Belehrung durch seinen Steuerberater, entdeckt, dass er ja diesfalls bei einem Erwerb für sein eigenes Unternehmen eine Abschreibung und die Geltendmachung der Vorsteuer auch nur teilweise vornehmen kann. Ebenso ist es durchaus keine Seltenheit, dass dann, wenn ein Kunde bei einem derart missglücktem Schwarzgeschäft (der Unternehmer legt falsche Rechnung mit zu niedrigem Preis, der Käufer besteht auf eine mehrwertsteuergerechte Rechnung) nicht zu seinem korrekten Beleg gelangt war, vorerst das Finanzamt eingeschaltet wird, dann aber auch letztendlich – auf Andrängen des solcherart in Schwierigkeiten mit den Fiskus gelangten Unternehmers irgenwann im langen Verfahren nach vielen Jahren ursprüngliche, belastende Angaben wieder abgeschwächt werden.

So gesehen passt auch der Geschäftsfall in Form des Verkaufes eines Massagetisches durch den Beschuldigten an D ins Bild: Dieser Vorgang ist insoweit auffällig geworden, als der Genannte am 16. Juli 2002 beim Vorstand des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr angerufen hat und darlegte, dass er einen Massagetisch beim Beschuldigten bestellt und geliefert erhalten habe, die ihm ausgehändigte Rechnung vom 11. Juli 2002 aber nur einen Teil des Kaufpreises umfasse, A sich aber weigere, eine Rechnung über den gesamten Preis auszustellen (Aktenvermerk des Amtsvorstandes vom 16. Juli 2002, Arbeitsbogen ABNr. 101068/02, Band I, Bl. 8). Auf der am 16. Juli 2002 von D per Fax übermittelten Kopie der Rechnung bestätigt der Beschuldigte mit Unterschrift, den Rechnungsbetrag von € 960,00 am 11. August 2002 (!) in bar erhalten zu haben (genannter Arbeitsbogen, Band I, Bl. 9). In der Verhandlung vor dem Spruchsenat am 21. September 2012 wird von der Verteidigung behauptet, dass in einem laufend geführten Lösungsbuch die Bareinnahmen erfasst worden wären: Es sei genau der richtige Betrag ohne Korrektur termingerecht eingetragen worden (Finanzstrafakt Bl. 120). Laut händisch verfasstem Lösungsbuch (wovon die Ablichtung einer angeblichen Seite vorgelegt wurde, Finanzstrafakt Bl. 135) wären am 11. Juli 2002 € 1.917,60 bezahlt worden. Laut Aussage des Beschuldigten vor dem Spruchsenat habe er am Vortag vor der Lieferung die von D später dem Finanzamt in Kopie übermittelte Rechnung erstellt (also laut Beleg am 11. Juli 2002), der Kunde habe aber dann einen anderen, teureren Tisch, als ursprünglich vereinbart, von seinem Gehilfen ausgeliefert erhalten (Finanzstrafakt Bl. 119 verso). Die Übermittlung der solcherart unrichtigen Rechnung (mit der Bestätigung der Bezahlung vom 11. August 2002) sei also nur ein Irrtum gewesen.

Laut Aussage des D vom 24. Jänner 2003 hat er nicht kurzfristig einen anderen, teureren Massagatisch bestellt (Aussage D , Arbeitsbogen I, Niederschriften, Bl. 213, wobei das Protokoll nicht durch den vom Beschuldigten mit Haß verfolgten Finanzbeamten F aufgenommen worden ist). Hätte der Gehilfe des Beschuldigten am 12. Juli 2002 lediglich irrtümlich die nach der Erstellung am 11. Juli 2002 nicht mehr passende Rechnung mitgenommen, weil nach dem 11. Juli 2002 sich der Käufer überraschend für eine andere Ware entschieden hätte, wäre also von Seite des Beschuldigten tatsächlich lediglich ein Missgeschick vorgelegen, hätte er sich der Forderung seines Kunden auf Ausstellung einer richtigen Rechnung nicht widersetzt. Dass D vorerst trotz Kontaktaufnahme mit A nicht zu einer korrekten Rechnung gekommen ist, wird durch sein Verhalten (Anfrage bei der Wirtschaftskammer, welche ihn an das Finanzamt weiterverwiesen hat, Anfrage beim Finanzamt, siehe oben) bestätigt (Aussage D , Arbeitsbogen I, Niederschriften, Bl. 215). Demnach hat der Kunde des Beschuldigten nach dem 16. Juli 2002 nochmals bei diesem angerufen und mit einer Anzeige beim Finanzamt gedroht, woraufhin ihm ca. vier Wochen später, also wohl etwa gegen Ende August 2002 eine neuerliche Rechnung mit derselben Nummer (!) ausgehändigt wurde, in welcher nun bei gleicher Artikelnummer und gleicher Bezeichnung (!) der gelieferten Sache als Rechnungsbetrag der von D bezahlte Betrag als Kaufpreis angegeben war (Arbeitsbogen I, Bl. 219). Wäre tatsächlich ursprünglich irrtümlich eine Rechnung über eine stornierte Lieferung einer anderen, billigeren Ware ausgehändigt worden, hätte die spätere Rechnung, welche als korrekt gelten will, wohl nicht dieselbe Rechnungsnummer und dieselbe Beschreibung des Liefergegenstandes enthalten. Die Darstellung des Beschuldigten über den Geschehensablauf ist somit eine offensichtliche Schutzbehauptung.

Dem Einwand der Verteidigung, dass ja ohnehin zeitgerecht der richtige Betrag in die Losungsaufzeichnung aufgenommen worden wäre und man daher ohne weiteres [ohne Auffälligkeiten festzustellen] sofort nach dem 15. September 2002 eine USO-Prüfung durchführen hätte können (wenn das Losungsheft in dieser Form tatsächlich bis zum Ablauf des 15. September 2002 erstellt worden wäre), ist übrigens entgegen zu halten, dass – abgesehen von der nach § 131 Abs. 1 Z. 2 BAO in der im Juli 2002 geltenden Fassung bestehenden Verpflichtung, die Bareinnahmen täglich in geeigneter Weise festzuhalten – eine zeitgerechte Erfassung des Umsatzes wohl lediglich der praktischen Intelligenz des A geschuldet war, wonach es wohl tunlich sein könnte, die offenkundigen Vorbereitungshandlungen zur teilweisen Verkürzung der Umsatzsteuer aus diesem Geschäftsfall abzubrechen, wenn ihm ohnehin schon von D eine Anzeige beim Finanzamt angedroht gewesen ist.

Am Rande sei noch vermerkt, dass in Anbetracht der obigen Ausführungen die von der Verteidigung kritisierte Fragestellung anlässlich der Vernehmung des A am 9. September 2003 "Es liegen zwei quitierte Rechnungen vor: Eine über € 960,00 (Quittungsdatum 11. August 2002) und eine über € 1.917,60 (Quittungsdatum 11. Juli 2002). Hat es zwei Lieferungen gegeben oder nur eine? Wieviele Massagetische haben Sie an D verkauft?" (Arbeitsbogen, Band I, Bl. 243) in keiner Weise unzulässig und durchaus sachlich begründet gewesen ist, zumal der Zeuge D am 7. Februar 2003 davon gesprochen hat, dass lediglich € 1.744,00 kassiert worden sind (Arbeitsbogen, Band I, Bl. 214 ff). Unzulässig sind Fangfragen, in welchen eine nicht zugestandene Tatsache als bereits zugestanden angenommen wird (vgl. [§ 84 Abs. 4 Satz 3 FinStrG](#)), also z.B., wenn gefragt worden wäre, warum die Rechnungen über die beiden Massagetischlieferungen vom 11. Juli 2002 und vom 11. August 2002 dieselbe Rechnungsnummer besäßen.

Im Ergebnis ist daher der Vorwurf des Amtsbeauftragten zu bestätigen, dass A für die Veranlagungsjahre 1998 bis 2002 eine absichtliche gewerbsmäßige Hinterziehung an Umsatz- und Einkommensteuer insoweit zu verantworten hat, als er in seinem steuerlichen Rechenwerk die Umsätze und Erlöse planmäßig teilweise nicht aufgenommen hat. Abstriche vom Vorwurf sind aber dahingehend vorzunehmen, als bei der erforderlichen Schätzung der verheimlichten Umsätze und Erlöse im Finanzstrafverfahren ein strengerer Maßstab zugunsten des Beschuldigten anzuwenden ist.

Zusätzlich ist auch der Zeitablauf seit Tatbegehung zu bedenken, welcher das Erinnerungsvermögen sämtlicher im gegenständlichen Fall involvierten Personen trüben muss. Um jedenfalls alle Unabwägbarkeiten der im gegenständlichen Fall erforderlichen Schätzungen zum Nachteil des Beschuldigten auszuschließen, wird für Zwecke des Finanzstrafverfahrens von den ansich in Nachvollziehung des Abgabenverfahrens festzustellenden Verkürzungsbeträgen – mit Zustimmung der Verfahrensparteien – zusätzlich noch ein Abschlag um die Hälfte vorgenommen.

Sohin bringt die Aktenanalyse folgendes finanzstrafrechtliches Ergebnis:

Die Strafbarkeit der vorgeworfenen Hinterziehungen an Lohnabgaben ist – soweit entsprechende Finanzvergehen nachzuweisen wären – absolut verjährt (siehe bereits die obigen Ausführungen).

Aufgrund der am 15. März 2000 eingereichten, auf den Angaben des Beschuldigten beruhenden, unrichtigen Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für das Veranlagungsjahr

1998 wurden vom Finanzamt Kirchdorf am 24. März 2000 antragsgemäß Bescheide erlassen, in welchen die Einkommensteuer statt mit ATS 11.208,00 (umgerechnet € 814,52) mit ATS 0,00 und die Umsatzsteuer statt mit ATS 390.694,00 mit ATS 377.503,00 festgesetzt worden waren (Buchungsabfrage Abgabenkonto). Dies deshalb, weil aufgrund des Wirkens des Beschuldigten im steuerlichen Rechenwerk zu Unrecht – siehe oben – angebliche Kilometergeldzahlungen an B zum Ansatz gebracht wurden und er entsprechende Erlöse verheimlicht hatte. Geht man von einem dreitägigen Postlauf aus ([§ 26 Abs. 2 ZustG](#)), sind die diesbezüglichen Bescheide am 27. März 2000 durch Zustellung wirksam geworden. Hinsichtlich der diesbezüglich von A begangenen gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a aF FinStrG ist aber unter Einrechnung des Fristlaufes nach § 31 Abs. 5 FinStrG von zehn Jahren zuzüglich der Zeit der Anhängigkeit des Verfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof betreffend das diesbezügliche Abgabenverfahren zu ZI. 2007/15/0226 (22. Oktober 2007 bis 27. Jänner 2011, ergibt 3 Jahre 3 Monate und 5 Tage) am 2. Juli 2013 ebenfalls eine absolute Verjährung der Strafbarkeit eingetreten.

Aufgrund der am 31. Jänner 2001 eingereichten, auf den Angaben des Beschuldigten beruhenden, unrichtigen Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für das Veranlagungsjahr 1999 wurden vom Finanzamt Kirchdorf am 15. Februar 2001 antragsgemäß Bescheide erlassen, in welchen die Umsatzsteuer statt mit ATS 335.801,00 mit ATS 330.811,00 festgesetzt worden waren (Buchungsabfrage Abgabenkonto). Dies deshalb, weil der Beschuldigte im steuerlichen Rechenwerk mit dem Ziel, sich durch wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, entsprechende Erlöse verheimlicht hatte. A hat daher für das Veranlagungsjahr 1999 eine gewerbsmäßige Hinterziehung von Umsatzsteuer in Höhe von ATS 4.990,00, umgerechnet € 362,63, nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a aF FinStrG zu verantworten.

Aufgrund der am 3. Juni 2002 eingereichten, auf den Angaben des Beschuldigten beruhenden, unrichtigen Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für das Veranlagungsjahr 2000 wurden vom Finanzamt Kirchdorf am 6. Juni 2002 antragsgemäß Bescheide erlassen, in welchen die Umsatzsteuer statt mit ATS 241.134,00 mit ATS 223.052,00 und die Einkommensteuer statt mit ATS 2.096,00 mit ATS 0,00 festgesetzt worden waren (Buchungsabfrage Abgabenkonto). Dies deshalb, weil der Beschuldigte im steuerlichen Rechenwerk mit dem Ziel, sich durch wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, entsprechende Erlöse verheimlicht hatte. A hat daher für das Veranlagungsjahr 2000 eine gewerbsmäßige Hinterziehung an Umsatzsteuer in Höhe von ATS 18.082,00, umgerechnet € 1.314,08, und an Einkommensteuer in Höhe von

ATS 2.096,00, umgerechnet € 152,36, nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a aF FinStrG zu verantworten.

Bereits am 17. Dezember 2002 hat in den Geschäftsräumlichkeiten des Bräunungsstudios des Beschuldigten eine erste Verfolgungshandlung durch das Finanzamt Kirchdorf als Finanzstrafbehörde erster Instanz stattgefunden, indem aus der Handtasche der C Blätter mit diversen Aufzeichnungen der Genannten und ein Kassabuch beschlagnahmt wurden (wobei A zur Amtshandlung hinzugestoßen ist) (Arbeitsbogen, Band I, Beschlagnahme, Bl. 15 ff). Am Nachmittag desselben Tages hat der zuständige Betriebsprüfer gegenüber der den Beschuldigten betreuenden Steuerberatungskanzlei eine nach § 99 Abs. 2 FinStrG angeordnete Betriebsprüfung für den Zeitraum 1998 bis 2000 bzw. Nachschau bis laufend angekündigt (Arbeitsbogen, Band I, Bl. 26). Ein Bescheid über den Auftrag einer Prüfung nach § 144 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG wurde dem Verdächtigen am 18. Dezember 2002 ausgehändigt (Arbeitsbogen, Band I, Bl. 1). Am 16. Jänner 2013 wurde A als Verdächtiger vernommen, wobei ihm eine Belehrung im Sinne des § 57 Abs. 3 FinStrG erteilt wurde und er zu seinem Vermögen und Geldflüssen befragt wurde (Niederschrift vom 16. Jänner 2003, Arbeitsbogen, Band I, Bl. 203 ff). Es konnte für A wohl kein Zweifel bestehen, dass das Finanzamt Kirchdorf als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen ihn ernsthafte Ermittlungen führen werde.

Dennoch hat der Beschuldigte am 31. März 2003 neuerlich auf seinen Angaben beruhende, unrichtige Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für das Veranlagungsjahr 2001 eingereicht, nach welchen bei antragsgemäßer Erledigung die Umsatzsteuer mit ATS 299.951,00, umgerechnet € 21.798,29, statt mit ATS 327.784,00, umgerechnet € 23.821,03, und die Einkommensteuer mit ATS 58.235,00, umgerechnet € 4.232,11, statt mit ATS 124.243,00, umgerechnet € 9.029,13, festzusetzen gewesen wäre (Veranlagungsakt, Veranlagung 2001). Dies deshalb, weil der Beschuldigte im steuerlichen Rechenwerk zu Unrecht – siehe oben – angebliche Kilometergeldzahlungen an B zum Ansatz bringen hat lassen und er entsprechende Erlöse verheimlicht hatte mit dem Ziel, sich durch wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen. A hat daher für das Veranlagungsjahr 2001 eine versuchte gewerbsmäßige Hinterziehung an Umsatzsteuer in Höhe von € 2.022,74 und an Einkommensteuer in Höhe von € 4.797,02 nach §§ 13, 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a aF FinStrG zu verantworten.

Nach Abberufung der Erklärungen, wobei dem Beschuldigten ausdrücklich erklärt worden war, dass auch dieser Zeitraum in die laufende Betriebsprüfung mit einbezogen werden würde (Arbeitsbogen, Band I, Bl. 43) hat der Beschuldigte am 15. Juli 2003 auf seinen Angaben

beruhende, unrichtige Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für das Veranlagungsjahr 2002 eingereicht, nach welchen bei antragsgemäßer Erledigung die Umsatzsteuer mit € 34.772,02 statt mit € 36.822,02 und die Einkommensteuer mit € 18.657,73 statt mit € 28.378,52 festzusetzen gewesen wäre (Veranlagungsakt, Veranlagung 2002). Dies deshalb, weil der Beschuldigte im steuerlichen Rechenwerk zu Unrecht – siehe oben – angebliche Kilometergeldzahlungen an B zum Ansatz bringen hat lassen und er entsprechende Erlöse verheimlicht hatte mit dem Ziel, sich durch wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen. A hat daher für das Veranlagungsjahr 2002 eine versuchte gewerbsmäßige Hinterziehung an Umsatzsteuer in Höhe von € 2.050,00 und an Einkommensteuer in Höhe von € 9.720,79 nach §§ 13, 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a aF FinStrG zu verantworten.

Die verkürzten Abgaben sind entrichtet, sodass Schadensgutmachung vorliegt (Buchungsabfrage Abgabenkonto).

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Gemäß [§ 23 Abs. 1 FinStrG](#) in der anzuwendenden Fassung ist Grundlage für die Strafbemessung zunächst die Schuld des Täters. Nach Abs. 2 und 3 dieser Bestimmung sind bei Bemessung der Strafe dabei die Erschwerungs- und die Milderungsgründe gegeneinander abzuwegen, aber auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Bei Abwägung der Schuldzumessungsgründe ist auch darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend eintreten hätte sollen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

Gemäß [§ 23 Abs. 4 FinStrG](#) (eingefügt durch BGBl I 2004/57 mit Wirkung ab 5. Juni 2004) ist bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit einem ein Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag nur zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen. Derartige besondere Gründe liegen nicht vor und wurden auch nicht behauptet.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG werden Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG mit Geldstrafen bis zum Zweifachen der verkürzten Abgaben geahndet.

Im Falle einer gewerbsmäßigen Begehungsweise erhöht sich dieser Strafrahmen gemäß § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG in der zu den Tatzeitpunkten geltenden Fassung, insoweit ident mit § 38

Abs. 1 FinStrG idFd Art 1 Z 20 der FinStrG-Novelle 2010, BGBl I 2010/104, mit Wirkung ab 1. 1. 2011, auf das Dreifache der verkürzten Abgaben.

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

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafrahmen, innerhalb dessen die konkrete Geldstrafe auszumessen ist, beträgt daher € 362,63 + € 1.314,08 + € 152,36 + € 2.022,74 + € 4.797,02 + € 2.050,00 + € 9.720,79 = € 20.420,60 X 3 ergibt somit € 61.261,80.

Läge ein durchschnittliches Verschulden vor, hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und bestünden beim Beschuldigten auch durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse, ergäbe sich solcherart ein Ausgangswert von rund € 30.000,00.

Es ist bei der Strafbemessung immer auch die erforderliche Generalprävention im Auge zu behalten. So sollen andere potenzielle Finanzstraftäter in der Lage des Beschuldigten bei Bekanntwerden der Entscheidung nicht zu dem Irrtum verleitet werden, abgabenunredliches Verhalten wie das des Beschuldigten wäre eine vernachlässigbare Kleinigkeit, welche letztendlich keine nennenswerte Strafsanktion nach sich ziehen würde.

Der gegenständliche Fall ist nun insoweit bemerkenswert, als der Beschuldigte, nachdem er schon in ein Finanzstrafverfahren verwickelt gewesen ist, zweimal noch gleichsam ein Schäuflein "draufgelegt" hat und offenbar nach dem Motto "Jetzt erst recht!" umfangreiche Verkürzungen angestrebt hat. Dieser Aspekt indiziert an sich eine deutliche Gleichgültigkeit des Täters in Bezug auf seine abgabenrechtlichen Pflichten und eine schlechte Prognose in Bezug auf zukünftiges steuerliches Verhalten, wobei die an den Tag gelegte Animosität gegenüber Organwalter des befassten Finanzamtes eine durch die Sanktionierung angestrebte Verbesserung nicht begünstigen.

Diese Überlegung wird aber wiederum durch die Tatsache abgeschwächt, dass A – wie von der Verteidigung zu Recht eingewendet – sich laut bekannter Aktenlage und auch laut dem Vorbringen des an der Berufungsverhandlung teilnehmenden Amtsbeauftragten zwischenzeitlich, also nach den geprüften und strafrelevanten Zeiträumen, in steuerlicher Hinsicht wohlverhalten hat.

Auch ist der Strafverfolgungsanspruch der Republik Österreich durch den Zeitablauf seit den von A begangenen Finanzstraftaten entscheidend abgeschwächt worden.

Zusätzlich sind als mildernd zu beachten die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Beschuldigten, die Tatsache, dass es betreffend die angestrebten Verkürzungen für 2001 und 2002 beim bloßen Versuch geblieben ist, sowie – wie oben ausgeführt – die erfolgte Schadensgutmachung.

Als erschwerend ist zu werten die Mehrzahl der deliktischen Angriffe über mehrere Jahre hinweg und die – wie oben beschrieben – die besondere Hartnäckigkeit des Täters in seinem deliktischen Verhalten.

In gesamthafter Abwägung dieser Argumente ist daher trotz ursprünglicher gewichtiger Bedenken letztendlich der Ausgangswert auf € 20.000,00 abzumildern.

Unter weiterer Bedachtnahme auf die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, wie vom Beschuldigten in der Berufungsverhandlung ausgeführt, erweist sich daher in der Gesamtschau an sich eine Geldstrafe von € 16.000,00 als angemessen.

In Anbetracht der überlangen Verfahrensdauer, so sind zwischen dem fundierten Bericht vom 23. April 2004 über die durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz nach [§ 99 Abs. 2 FinStrG](#) veranlasste Betriebspprüfung und der Einleitung des finanzstrafbehördlichen Untersuchungsverfahrens am 1. März 2011 infolge der abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahren und des Verfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof beträchtliche Zeiträume verstrichen, deren Verlauf dem Beschuldigten nicht angelastet werden kann. Dieser Aspekt bedingt einen Abschlag um die Hälfte der an sich vorgesehenen Sanktion.

Es war daher eine Geldstrafe von € 8.000,00 zu verhängen, das sind 13,06 % des Strafrahmens.

Diese Überlegungen gelten grundsätzlich auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, welche daher ebenfalls lediglich mit vier Wochen festzusetzen ist.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf [§ 185 Abs. 1 lit. a FinStrG](#), wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00 vorzuschreiben ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. Juli 2013