



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg  
Finanzstrafsenat Salzburg 1

GZ. FSRV/0028-S/10

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Salzburg 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Michael Schrattenecker sowie die Laienbeisitzer Dr. Karl Penninger und Mag. Bernadette Reichl als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen A, ehem. Inhaber einer Werbeagentur, geb. xxxx, XXX, vertreten durch Dkfm. Dr. Josef Mayrl, Wirtschaftstreuhänder, 5020 Salzburg, Nonnthaler Hauptstraße 5, wegen Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 und 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und der Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 51 Abs. 1 lit a FinStrG über die Berufung des Beschuldigten vom 21. Juni 2010 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch HR Dr. Friederike Heitger-Leitich, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 23. Juni 2009, StrNr. 093/2006/00310-001, nach der am 3. September 2013 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers, der Amtsbeauftragten sowie der Schriftführerin Sabine Hasenöhl durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

**I.** Der Berufung des Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und die Entscheidung des Spruchsenates abgeändert, dass sie zu lauten hat wie folgt:

**I.1.** A ist schuldig, er im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Land als Unternehmer bzw. Abgabepflichtiger vorsätzlich

a. im Juli 2004 betreffend den Voranmeldungszeitraum Mai 2004 unter Verletzung seiner Verpflichtung zur Abgabe einer dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldung eine Verkürzung der Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 1.000,00 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, sowie

b. in den Jahren 2003 bis 2006 – ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen – seine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt, indem er entgegen § 119 BAO die Einreichung der Umsatzsteuererklärungen für die Veranlagungsjahre 2002 und 2003 sowie die Einreichung der Einkommensteuererklärungen für die Veranlagungsjahre 2002 bis 2004 unterlassen hat,

und hiedurch eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG [zu Faktum Pkt.a.] sowie Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG [Fakten Pkt.b.] begangen, weshalb über ihn gemäß § 51 Abs. 2 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

**€ 1.000,00**

**(in Worten: Euro eintausend)**

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

verhängt werden.

Die von A zu tragenden Verfahrenskosten werden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit € 100,00 festgesetzt; der Bestrafte hat ebenfalls zu tragen die allfälligen Kosten eines Strafvollzuges, welche gegebenenfalls mit gesondertem Bescheid festgesetzt werden würden.

**I.2.** Das gegen A unter der StrNr. 093/2006/00310-001 wegen des Verdachtes, er habe betreffend das Veranlagungsjahr 2002 eine Hinterziehung an Einkommensteuer nach § 33 Abs. 1 FinStrG und hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume März, Juni und Juli 2004 eine Hinterziehung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten, anhängige Finanzstrafverfahren wird im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

**II.** Im Übrigen wird die Berufung des Beschuldigten als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates II des Finanzamtes Salzburg-Land [Ausfertigungsfehler: "Salzburg-Stadt"] vom 23. Juni 2009, StrNr. 093/2006/00310-001, wurde A schuldig gesprochen, er habe [im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Land] vorsätzlich

- a) [2003] unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung für 2002 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von € 12.710,11 bewirkt, indem er Einkünfte aus einem Werkvertrag mit der B-GmbH nicht erklärt habe,
  - b) [2004] unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen, deren Einreichung er unterließ, betreffend die Voranmeldungszeiträume März, Mai, Juni und Juli 2004 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 22.258,10 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, sowie
  - c) [ergänze: ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, in den Jahren 2004 bis 2006] eine [abgabenrechtliche] Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt, indem er für die Veranlagungsjahre 2002 und 2003 keine Umsatzsteuererklärungen und für die Veranlagungsjahre 2003 und 2004 keine Einkommensteuererklärungen eingereicht habe, und hiedurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) [Faktum a)], "das" Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) [Fakten b)] und "eine Finanzordnungswidrigkeit" nach [§ 51 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) begangen, weshalb über ihn gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 [Abs. 1 und 2] FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 10.000,00 und für den Fall deren Uneinbringlichkeit [gemäß § 20 FinStrG] eine Ersatzfreiheitsstrafe im Ausmaß von vier Wochen verhängt wurden.
- Überdies wurden A pauschale Verfahrenskosten nach § 185 Abs. 1 FinStrG in Höhe von € 363,00 und die Kosten eines allfälligen Strafvollzuges auferlegt.

Seiner Entscheidung legte der Spruchsenat folgende Feststellungen zugrunde:

Der am xxxx in Linz geborene Beschuldigte A sei derzeit arbeitslos. Er sei sorgepflichtig für ein Kind und finanzstrafrechtlich bislang unbescholten.

Aufgrund einer Mitteilung nach § 109a Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 im Jahre 2004 sei bekannt geworden, dass der Beschuldigte im Jahre 2002 von der B-GmbH ein Entgelt in Höhe von € 45.596,07 erhalten hatte, wobei € 9.019,49 als Umsatzsteuer in Rechnung gestellt

worden waren. In diesem Zusammenhang hatte der Beschuldigte dem zuständigen Finanzamt zwar bekannt gegeben, dass er für das genannte Unternehmen eine Tätigkeit als Anwerber für Telefonverträge ausübe, habe es aber in der Folge unterlassen, für 2002 eine Einkommensteuererklärung abzugeben, wodurch es zu einer Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von € 12.710,11 gekommen sei.

Der Beschuldigte habe auch für die Veranlagungsjahre 2002 und 2003 keine Umsatzsteuererklärungen und für die Veranlagungsjahre 2003 und 2004 keine Einkommensteuererklärungen eingereicht.

Als Inhaber der Werbeagentur C habe der Beschuldigte an die D-GmbH, dd, für die Lieferung von Werbeartikel sowie ein Werbekonzept drei Rechnungen gelegt und zwar am 22. März 2004 in Höhe von brutto € 27.600,00 (inklusive € 4.600,00 USt), am 1. Juni 2004 in Höhe von brutto € 44.238,60 (inklusive € 7.373,10 USt) und am 1. Juli 2004 in Höhe von brutto € 47.460,00 (inklusive € 7.910,00).

Im Juni 2006 sei durch eine Mitteilung des Finanzamtes Salzburg-Stadt bekannt geworden, das der Beschuldigte für eine Schulung bei der Firma E am 1. Mai 2004 eine Honorarnote in Höhe von brutto € 14.250,00 einschließlich € 7.910,00 USt gelegt hatte.

Für die Voranmeldungszeiträume März, Juni und Juli 2004 habe der Beschuldigte aber keine Voranmeldungen erstattet, "was zu einer Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von € 22.258,10 führte." Der Beschuldigte habe gewusst, dass mit seinem Verhandeln [vermutlich: Unterlassen] eine Abgabenverkürzung einhergehe.

Der Beschuldigte habe insgesamt seine steuerlichen Verpflichtungen gekannt.

In seiner Beweiswürdigung führte der Spruchsenat aus:

Die getroffenen Feststellungen gründeten sich auf die Erhebungen der Abgabenbehörde und die Ergebnisse der durchgeführten mündlichen Verhandlung.

Vom Beschuldigten sei zunächst nicht bestritten worden, dass er von der B-GmbH im Jahr 2002 Entgelte in Höhe von € 45.596,07 erhalten hat. In der von seinem Verteidiger eingebrachten Rechtfertigung sei hiezu ausgeführt worden, der Beschuldigte sei subjektiv der Meinung gewesen, dass er ein Werkvertragsnehmer oder neuer Selbständiger oder ein dienstnehmerähnlicher Mitarbeiter sei und die Versteuerung von der genannten GmbH vorgenommen werde. Der Beschuldigte sei vorher ausschließlich unselbständig erwerbstätig gewesen.

Dem sei entgegen zu halten, dass der Beschuldigte anlässlich seiner Vernehmung am 30. Oktober 2007 (Finanzstrafakt Bl. 21) zwar behauptete, dass er sich hinsichtlich der Tatvorwürfe nicht schuldig bekenne, da er nicht vorsätzlich gehandelt habe, gleichzeitig aber auf die Frage, warum die vereinnahmten Beträge nicht zur Einkommen- und Umsatzsteuer gemeldet wurden, antwortete, dass er natürlich wisse, dass diese Beträge versteuert gehören, er aber zu diesem Zeitpunkt schon unter einer schweren Knochenmarkserkrankung gelitten habe. Er habe zwar das Geld für die Steuer auf der Seite gehabt, es habe ihn jedoch aufgrund seiner Krankheit nicht mehr interessiert, Steuererklärungen abzugeben bzw. die Steuer abzuführen. Er habe ganz andere Sorgen gehabt, als sich um die Finanz zu kümmern. Der Beschuldigte habe also seine steuerlichen Verpflichtungen genau gekannt, sodass die in der Rechtfertigung enthaltenen Behauptungen als Schutzbehauptungen anzusehen sind.

Gleiches gelte für die vorliegenden Rechnungen an die D-GmbH vom 22. März 2004, 1. Juni 2004 und 1. Juli 2004. Dazu sei zunächst anzuführen, dass der Beschuldigte am 10. August 2006 (Niederschrift über die Nachschau, Finanzstrafakt Bl. 15 f) erklärte, er habe nur mehr einen Teil seiner Buchhaltungsunterlagen in seinem Besitz. Er könne nicht genau sagen, ob er die drei Rechnungsbeträge im Ausmaß von insgesamt € 99.415,50 netto vereinnahmt habe. Da auf allen drei Rechnungen seine Unterschrift aufscheine, gehe er davon aus, dass er diese Beträge erhalten habe. Eine Nachvollziehung sei nicht möglich, da die Buchhaltungsunterlagen seit 2004 bei einem Bekannten seien, der sich aber derzeit im Nahen Osten aufhalte.

Weiters habe er von der Firma E in F einen Betrag von € 11.875,00 plus 20 % vereinnahmt.

Bei seiner Vernehmung vom 13. Oktober 2007 sagte er wörtlich: " Die Feststellung der Betriebsprüfungsabteilungen sind richtig. Die dargestellten Beträge wurden mir auch bezahlt."

Bei seiner Vernehmung vor dem Spruchsenat am 23. September 2008 habe der Beschuldigte seine Verantwortung grundlegend geändert:

Zum einen behauptete er, er habe von der B-GmbH eine monatliche Abrechnung bekommen, aus welcher hervorgegangen sei, dass ihm Steuern und ebenso die Sozialversicherung abgezogen worden seien. Es blieb allerdings bei der Behauptung. Nachweise hierfür vermochte der Beschuldigte nicht zu erbringen.

Auch seine Aussage betreffend die Rechnungen an die D-GmbH verkehrte der Beschuldigte ins Gegenteil. Er behauptete nun, mit dieser Firma nie Geschäfte gemacht zu haben. Er habe auch nie Rechnungen an das genannte Unternehmen gestellt und keinen Cent erhalten.

Nachdem ihm seine bisherigen Angaben vorgehalten wurden, gab er an, er habe geglaubt, auf einer der Rechnungen seine Unterschrift zu erkennen, nämlich auf jener vom 1. Juli 2004. Er sei verwundert gewesen, dass man ihm diese Rechnungen vorgelegt habe. Er habe gewusst, dass er dieses Geld nicht erhalten habe und geglaubt, dass auch die anderen Personen vernommen würden und die Wahrheit ohnedies aufkomme.

Er glaube, dass er in der Zeit Juni / Juli 2004 im Lokal G zufällig einen Mann mit Vornamen "Günther" getroffen habe, der ihm aus früheren Zeiten flüchtig bekannt gewesen sei. Diesem habe er gesagt, dass er eine Firma in Linz habe. Es habe sich um die Werbeagentur C mit Sitz in cc, gehandelt. Er habe diesem Günther weder die Kontonummer noch die ATU-Nummer gesagt. Er habe auch nicht danach gefragt. Dieser "Günther" habe von ihm gewollt, dass er eine Rechnung ausstelle, wobei von einem Rechnungsbetrag von € 12.000,00 die Rede gewesen sei. Der Erstgenannte habe sein Begehren damit begründet, dass ein Bekannter von ihm diese Rechnung für seinen Ex-Partner im Zuge einer Firmenauflösung benötige. Er habe "Günther" gesagt, dass er sich in einer miesen finanziellen Situation befände. Dieser habe gemeint, er könne ihm zu Geld verhelfen und habe die Geschichte mit der Rechnung ins Spiel gebracht. Zunächst habe er für das Ausstellen der Rechnung € 1.000,00 verlangt. Letztlich hätten sie sich auf € 700,00 geeinigt. "Günther" habe erklärt, dass er noch Rücksprache mit seinem Bekannten wegen des vereinbarten Betrages halten müsse. Sie hätten sich dann noch einmal getroffen. Bei diesem Anlass habe er "Günther" auf zwei weißen DIN A4 Blättern zwei Blankounterschriften geleistet. Danach habe er diesen "Günther" nicht mehr gesehen.

Eine Erklärung, wie angesichts der Behauptung, dass er zwei weiße Blätter blanko unterschrieben habe, sein Stempel, seine Kontonummer und seine ATU-Nummer auf die Rechnungen gekommen sei, konnte der Beschuldigte nicht liefern.

Wesentlich seien in diesem Zusammenhang auch die Aussagen der Zeugen H und I, die übereinstimmend angegeben haben, diese Rechnungen seien bezahlt worden und zudem seien die verrechneten Waren auch geliefert worden. Die Zahlungen seien in bar über den Zeugen J erfolgt. Die behaupteten Geldflüsse wurden von diesen Zeugen mit Urkunden belegt.

Selbst der Zeuge J bestätigte, dass ihm die Rechnungen der Werbeagentur C bekannt seien und die auf der Rechnung angeführten Werbeartikel von der D-GmbH tatsächlich erworben worden seien. Er habe das Geschäft aber nicht direkt mit der Werbeagentur C abgeschlossen, sondern über einen K, den er schon seit vielen Jahren kenne. Er habe an K in bar geleistet. Sei der entsprechende Betrag bezahlt gewesen, habe er die bestätigte Rechnung erhalten. Die

Werbeartikel seien an die D-GmbH im Postweg und im Wege von Zustellunternehmen geliefert worden.

Der Prüfer L bestätigte, hinsichtlich der auf den Rechnungen angeführten Waren Nachforschungen angestellt zu haben. Ihm seien Fotos von Kisten mit Werbeutensilien und Banden gezeigt worden. Er habe allerdings nicht überprüfen können, ob die auf den Rechnungen angeführten Werbeartikel tatsächlich zur D-GmbH gelangt seien. Es sei ein Kassabuch vorgelegen, aus dem hervorgehe, dass die Rechnungen bar bezahlt worden seien.

Selbst der Zeuge K stützt die geänderte Aussage des Beschuldigten nicht. Er behauptete, A sei an ihn herangetreten und habe ihn gefragt, ob er jemand wüsste, der Werbeartikel benötige. Er habe ihm gesagt, dass er Werbeartikel verkaufe. Nach seiner Erinnerung habe dieses Gespräch im Sommer 2003 stattgefunden. Er selbst habe J angesprochen, ob er Werbeartikel benötige. Er habe dann eine von A übergebene Preisliste an J weitergeleitet. Soweit er sich erinnere habe er eine Bestellung J A weitergegeben. Wie die Werbeartikel zu J gelangt seien, wisse er nicht. Er sei in die Übergabe nicht eingebunden gewesen. Später habe er von A die Rechnungen bekommen. Es sei ihm nicht bekannt, ob A und J je persönlichen Kontakt gehabt hätten. Die Rechnungsstellung habe sich insofern verzögert, als A zwischenzeitlich nicht mehr in F gewesen sei und J nicht mehr in M. Er habe zwei Rechnungen des A an J weitergeleitet.

K legte zwei Rechnungen datiert mit 2. September 2003 und 4. September 2003 vor, die allerdings an die n-GmbH in nn, adressiert gewesen sind.

Zudem behauptete K, er habe nur einen Teil der Rechnungsbeträge kassiert. Er habe, soweit er sich erinnere, von J € 6.000,00 bis € 8.000,00 an A übergeben.

Letztlich wurden dem Beschuldigten die vorliegenden fünf Rechnungen vorgehalten. Er gestand zu, dass sämtliche Unterschriften von ihm stammen. Es wurde ihm vorgehalten, dass er angegeben habe, nur zwei weiße Blätter unterfertigt zu haben. Neuerlich änderte er seine Verantwortung und behauptete plötzlich er, fünf oder sechs weiße Blätter unterschrieben zu haben.

Auch wenn sich in den Aussagen der Zeugen J und K mehrere Widersprüche finden, ändere dies nichts an der Überzeugung des Spruchsenates, dass der Beschuldigte, so wie er bei seiner ersten und zweiten Vernehmung aussagte, die Rechnungen selbst ausstellte und gegen Lieferung der Ware Zahlung erfolgte. Diese erste Aussage finde nämlich vor allem in den vorliegenden Urkunden Deckung, wobei hervorzuheben sei, dass der Senat der

Verantwortung des Beschuldigten vor dem Spruchsenat insbesondere deshalb keine Glaubwürdigkeit zubilligte, weil diese je nach Bedarf angepasst wurde.

Bei der Strafbemessung wertete der Erstsena als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Beschuldigten, seine schwierige persönliche Situation, seine finanzielle Notlage [wohl im Begehungszeitraum] und den Umstand, dass die Taten bereits länger zurückgelegen haben, als erschwerend die Deliktsmehrheit in Form der Abgabenhinterziehungen und der Finanzordnungswidrigkeit[en].

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 21. Juni 2010 mit dem Ersuchen auf Einstellung des Finanz Strafverfahrens, wobei im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Beim Sachverhalt [bei der Beweiswürdigung der bekämpften Entscheidung] sei angeführt, dass sich in den Aussagen von J und K mehrere Widersprüche fänden, dass dies jedoch gleich sei und nichts an der Überzeugung des Senats ändere, dass der Beschuldigte, so wie er bei seiner ersten und zweiten Vernehmung aussagte, die Rechnungen selbst ausstellte und gegen Lieferung der Ware Zahlung erfolgte.

Im aufwändigen Verfahren sei aber außer Zweifel hervorgekommen, dass A die Rechnungen nicht ausgestellt habe, die quittierten Gelder nicht kassiert habe und die Werbeartikel nicht geliefert habe und auch nicht liefern hätte können, da er diesbezüglich über keinerlei Wareneinkäufe erfüllt [verfügt?] habe.

Aus den kopierten Rechnungen ergäbe sich, dass offenbar die Unterschrift[en] sich [schon] vorher auf den Rechnungen befunden hatte[n], möglicherweise seien ein oder zwei Unterschriften gar nicht vom Beschuldigten.

Eine Erhebung beim Firmenbuch habe ergeben, dass die D-GmbH unter der Firmenbuchnummer dddd im Firmenbuch des Landesgerichtes Linz eingetragen ist und eine Zweigniederlassung in der politischen Gemeinde O, dd , bestand. Über die Gesellschaft sei mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 31. Juli 2007 zum Aktenzeichen ddd das Konkursverfahren eröffnet worden (Hauptkonkurs gemäß Art. 3 Abs. 1 der EU-Insolvenzverordnung). Die Gesellschaft sei laut Eintragung vom 3. August 2007 infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst.

Geschäftsführer dieses Unternehmens sei gewesen KR I , geboren am ii, wohnhaft in III. Der Genannte war zuletzt mit € 48.750,00 am insgesamt nach der Erhöhung € 97.500,00 umfassenden Stammkapital beteiligt. Das Stammkapital sei zur Gänze bar einbezahlt worden.



Weiters waren beteiligt gewesen P, geboren am pppp, mit € 17.550,00 und Q, geboren am qqqq, mit ursprünglich € 8.750,00. Am 17. Februar 2005 sei die Funktion des P gelöscht worden.

Am 1. März 2005 sei einerseits die Kapitalerhöhung eingetragen worden, andererseits sei eingetragen worden, dass die Stammeinlage des H von € 8.750,00 auf € 48.750,00 erhöht wurde.

KR I war ursprünglich mit € 8.750,00, ab 17. Februar 2005 mit € 26.250,00 und schließlich ab 1. März 2005 mit € 48.750,00 beteiligt.

Eine "vorsätzliche Steuerhinterziehung" des Beschuldigten sei nicht gegeben, da dies auf Grund der oben angeführten unglückseligen Umstände zustande gekommen sei und ein Zufluss mit Ausnahme von € 700,00 brutto nicht gegeben gewesen sei.

Zum Tatbestand der "vorsätzlichen Hinterziehung" von der Einkommensteuer durch die Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 erlaube er sich mitzuteilen, dass wohl keine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 abgegeben wurde, eine Hinterziehung jedoch deswegen nicht erfolgt sei, da das Finanzamt sehr wohl von den Einkünften gewusst habe. Aus den Daten des Steueraktes ergebe sich, dass die B-GmbH ein Entgelt ohne Umsatzsteuer einschließlich erhaltener Kostenersätze und Sachbezüge mit € 45.596,07 angeführt habe. Bei dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 handle es sich außerdem um einen Schätzungsbescheid gemäß den Bestimmungen des § 184 Bundesabgabenordnung (BAO). Hier sei eine "vorsätzliche Hinterziehung" also keinesfalls gegeben, möglicherweise handelt es sich um eine Finanzordnungswidrigkeit wegen Nichtabgabe der Steuererklärung. Subjektiv wäre er der Meinung gewesen, dass er ein Werkvertragsnehmer oder neuer Selbständiger oder ein dienstnehmerähnlicher Mitarbeiter sei und die Versteuerung von der B-GmbH vorgenommen werde. Er wäre vorher ausschließlich unselbständig erwerbstätig gewesen.

Eine Berufung der Amtsbeauftragten liegt nicht vor.

Im Zuge einer mündlichen Verhandlung wurde der Sachverhalt ausführlich erörtert.

Dabei hat der Beschuldigte zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Umständen angegeben:

Er sei seit zwei Monaten geringfügig beschäftigt bei seiner Lebensgefährtin, welche einen Hundesalon betreibe, wobei er derzeit € 192,00 im Monat verdiene.

Mit der genannten Lebensgefährtin wohne er an der Ladungsanschrift in einer Genossenschaftswohnung.

Er besitze kein Aktivvermögen. An Schulden habe er € 62.000,00 beim Finanzamt, wobei die Einbringung ausgesetzt sei; zusätzlich habe er noch weitere Schulden, deren Höhe er nicht genau beziffern könne, die ich aber jedenfalls als etwa unter € 100.000,00 einschätzen würde.

Von der Sozialhilfe bekomme er zur Mindestsicherung monatlich € 450,00 ausbezahlt.

Gesundheitlich geht es ihm nicht gut. Er leide unter einem myelodysplastischen Syndrom. Die Krankheit heiße im Volksmund "Schleichende Leukämie". Jedenfalls seien das ernsthafte Symptome und im ungünstigen Fall eine Erkrankung auf Leben und Tod. Derzeit habe er die Krankheit relativ gut im Griff, er müsse nur die entsprechenden Medikamente nehmen. Weiters leide er unter einem Lungenemphysem, sodass seine Lungenfunktion nur 51% betrage.

In der Sache selbst hat der Beschuldigte seine zuletzt geäußerte Verantwortung aufrechterhalten.

Er habe also betreffend die verfahrensgegenständlichen Rechnungen an die D-GmbH tatsächlich lediglich Blankodokumente unterschrieben, welche in weiterer Folge offenbar von irgendwem zu angeblich mehrwertsteuergerechten Rechnungen ergänzt worden seien, ohne dass er die dort beschriebenen Leistungen auch erbracht hätte. Er habe aber keine Rechnungen gelegt.

Auf Vorhalt, warum er denn laut Aktenlage anlässlich seiner Vernehmung als Beschuldigter am 30. Oktober 2007 erklärt habe, dass die dargestellten Beträge ihm ausbezahlt worden seien: Seiner Erinnerung nach habe er das damals anders darzustellen versucht. Es wäre seiner Erinnerung nach nicht so dokumentiert worden, wie er es gesagt habe.

Betreffend die Honorarnote für die Schulung bei der Firma E wäre es so, dass diese Rechnung tatsächlich von ihm stamme, er habe dafür die dortigen Mitarbeiter im Telefonmarketing geschult.

Jetzt betätige er sich keinesfalls mehr unternehmerisch.

Wenn man bedenke, dass er damals, als er die Steuererklärungen einreichen sollte, todkrank gewesen sei, wäre es vermutlich nachvollziehbar, warum er sich darum nicht mehr gekümmert habe.

In Anbetracht des Zeitablaufes und seiner jetzigen persönlichen und wirtschaftlichen Situation und der zu bedenkenden mildernden Umstände sei keine Strafe mehr auszusprechen und das Verfahren einzustellen.

### ***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Gemäß [§ 98 Abs. 3 FinStrG](#) hat die Finanzstrafbehörde 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.

Für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens haben die Finanzstrafbehörden nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch der subjektiven Tatseite den Nachweis zu führen; bleiben Zweifel bestehen, sind diese zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

Gemäß [§ 119 Abs. 1 BAO](#) haben Abgabepflichtige die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabevorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen und Anzeigen.

Gemäß [§ 21 Abs. 1 UStG 1994](#) hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Wurde die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet oder ergab sich für den Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfiel gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen, BGBl II 1998/206, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung (Rechtslage vor dem 31. Dezember 2012). Für Voranmeldungszeiträume, die nach dem genannten Zeitpunkt begannen, war weitere Voraussetzung, dass die Umsätze des Unternehmers gemäß § 1 Abs. 1

Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr € 100.000,00 nicht überstiegen haben (genannte VO idFd BGBl II 2002/462).

Gemäß [§ 21 Abs. 4 UStG 1994](#) wird der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er für die Veranlagung 2002 gemäß [§ 134 Abs. 1 BAO](#) eine Umsatzsteuerjahreserklärung bis Ende März des Folgejahres einzureichen hatte. Ab Veranlagung der Umsatzsteuer für 2003 hatte die Übermittlung der Steuererklärung grundsätzlich elektronisch bis Ende Juni des Folgejahres zu erfolgen. Wäre dem Unternehmer die elektronische Übermittlung der Steuererklärung unzumutbar gewesen, hätte die Übermittlung der Steuererklärung auf dem amtlichen Vordruck bis zum Ende des Monats April des Folgejahres zu erfolgen gehabt.

Gleiches galt gemäß § 42 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 auch auf für die erforderliche Veranlagung eines Abgabepflichtigen zur Einkommensteuer.

Dabei war ein unbeschränkt Steuerpflichtiger zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr verpflichtet, wenn bei Einkunftsarten iSd § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 EStG 1988 der Gewinn zumindest teilweise im Betriebsvermögensvergleich ermittelt worden ist oder sein Einkommen, in dem keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte enthalten waren, mehr als € 6.975,00 (Veranlagung 2002 und 2003) oder € 8.887,00 (Veranlagung 2004) betragen hat ([§ 42 Abs. 1 EStG 1988](#)).

Generell war der Steuerpflichtige zur Abgabe von Steuererklärungen verpflichtet, wenn er dazu vom Finanzamt aufgefordert worden war ([§ 133 Abs. 1 Satz 2 BAO](#); siehe auch § 42 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988).

Gemäß [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) macht sich ein Unternehmer einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen obgenannten Verpflichtung zur Abgabe von dem § 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 Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem sie beispielsweise die Existenz des Unternehmens bzw. die unternehmerische Tätigkeit gegenüber

dem Fiskus verheimlicht, sodass infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches eine bescheidmäßig festzusetzende Abgabe wie die für das Veranlagungsjahr festzusetzende Umsatzsteuer mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden kann (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG, zweite Alternative), oder – im Falle der Kenntnis des Fiskus vom Abgabenanspruch – die Festsetzung der Umsatzsteuer für das diesbezügliche Veranlagungsjahr mit Null oder einem zu niedrigen Betrag anstrebt, indem er beispielsweise die Einreichung der Steuererklärung unterlässt oder in dieser einen zu niedrigen Steuerbetrag deklariert, in der Hoffnung, das Finanzamt würde seinen Angaben Glauben schenken (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG, erste Alternative).

Gleiches gilt auch für die Hinterziehung von Einkommensteuer, bei welcher auch unter bestimmten Umständen bereits eine Strafbarkeit einer vorsätzlichen Verkürzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer denkbar ist.

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG hingegen ist zu sprechen, wenn ein abgabepflichtiger Unternehmer bzw. Abgabepflichtiger vorsätzlich solcherart unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatz- oder Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr zu bewirken versucht, wobei gemäß [§ 13 Abs. 2 FinStrG](#) eine Tat dann versucht ist, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt hat (indem er bspw. die Einreichung der Steuererklärungen beim Finanzamt bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist unterlässt mit dem Plan, die Abgaben würden wie oben dargelegt tatsächlich zu niedrig festgesetzt werden).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen 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.

Ebenso konsumierte die Strafbarkeit wegen versuchter Hinterziehung an Einkommensteuer gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG eine Strafbarkeit von darin inkludierten Finanzordnungswidrigkeiten.

Eine solche Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG begeht beispielsweise, wer – ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen – vorsätzlich

oben dargestellte abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt, indem er die Einreichung von Umsatz- und Einkommensteuererklärungen unterlässt.

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

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.

Betreffend den Vorwurf an Hinterziehung von Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr 2002 ist den noch vorhandenen Akten (der Veranlagungsakt konnte von der Finanzstrafbehörde nicht mehr beigebracht werden) zu entnehmen:

Vorgeworfen wird A, dass er den Abgabenbehörden zwar zur Kenntnis gebracht hatte, dass er für die B-GmbH eine Tätigkeit als Anwerber für Telefonverträge ausübe (siehe dazu die Anmerkung in der Aufstellung im Finanzstrafakt Bl. 5: "26. 11. 2002 Fragebogen ausgefüllt an FA 93"), er aber in der Folge – trotz Zusendung von Formularen samt Aufforderung zur Abgabe der Erklärungen – weder eine Umsatz- noch eine Einkommensteuererklärung für 2002 eingereicht habe, wodurch es zu einer Verkürzung der Einkommensteuer in Höhe von € 12.710,11 gekommen sei.

Eine schuldhafte Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr 2002 wurde nicht vorgeworfen, lediglich eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG in Bezug auf die Nichteinreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung.

Wenn aber der diesbezügliche Abgabenanspruch aus der Werbetätigkeit des Beschuldigten dem Fiskus bekannt gewesen ist, kann der gegen ihn erhobene Vorwurf einer Hinterziehung an Einkommensteuer nur so zu verstehen sein, dass er – wie oben ausgeführt – durch die Nichteinreichung der Steuererklärungen eine Nichtfestsetzung der Einkommensteuer oder eine Festsetzung mit Null angestrebt hätte, was ihm freilich misslungen wäre, weil tatsächlich im Schätzungswege am 1. Oktober 2004 die diesbezügliche Einkommensteuer festgesetzt worden ist (Buchungsabfrage des Abgabenkontos vom 4. Oktober 2007, Übersicht Verfahren 2002, Finanzstrafakt Bl. 2, 9). Es läge somit lediglich der Versuch einer Hinterziehung vor,

wobei sich der Verkürzungswille des A mit Ablauf der Erklärungsfrist, also am 31. März 2003, durch seine Untätigkeit manifestiert hätte.

Ob der Beschuldigte allerdings am 31. März 2003 einen derartigen Tatplan auf Verkürzung der Einkommensteuer gehabt hat, erscheint aber mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit nicht erweislich.

Anzumerken ist nämlich, dass A einige Wochen zuvor, nämlich am 14. Jänner 2003, wenngleich auch offenbar nicht aus freien Stücken, nach dem Einschreiten eines Vollstreckungsorganes eine Vorauszahlung an Umsatzsteuer für November 2002 in Höhe von € 8.558,39 entrichtet hat (womit die gesamte spätere Jahresumsatzsteuer abgedeckt gewesen ist) (Kontoabfrage vom 5. Oktober 2007, Finanzstrafakt Bl. 8). Mit großer Deutlichkeit ist dem Beschuldigten vor Augen geführt worden, dass die Abgabenbehörde seine gewerbliche Betätigung unter Beobachtung hält und auch energische Schritte zur Durchsetzung der daraus erwachsenen Abgabenansprüche setzen wird. Es ist solcherart nicht von der Hand zu weisen, dass der Beschuldigte bei realistischer Einschätzung der Verfahrenslage möglicherweise die Vermeidung einer ESt-Festsetzung bzw. deren Festsetzung mit Null – so dies sein ursprüngliches Bestreben gewesen wäre – nicht mehr weiter verfolgt hat oder zumindest nicht mehr ernstlich für möglich gehalten hat; eine Einschätzung, die sich ja auch als zutreffend herausgestellt hätte.

In diesem Zusammenhang ist auch ergänzend anzumerken, dass für einen durch das Ausbleiben des tatbildlichen Erfolges gekennzeichneten Versuch (hier: einer mutmaßlichen Einkommensteuerhinterziehung für 2002) – da es ja in seinem Wesen liegt, dass die Tat nicht mit einem Erfolg abschließt – uneingeschränkt die Regel gilt, wonach die Verjährungsfrist beginnt, sobald die Straftat abgeschlossen ist oder das strafbare Verhalten aufhört (vgl. z.B. *Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Band I, Rz 9a zu §§ 31 und 32). Abgeschlossen wäre die (versuchte) Straftat einer vorsätzlichen Verkürzung an Einkommensteuer mittels Unterlassung der Einreichung einer Steuererklärung wohl dann, wenn der diesbezügliche Abgabenanspruch verjährt wäre oder der Abgabepflichtige von der Festsetzung der Abgabe (hier mit Zugehen des Einkommensteuerbescheides vom 1. Oktober 2004) vom Scheitern seines Vorhabens Kenntnis erlangt hat. Begreift man den vorgeworfenen – nicht mit Sicherheit beweisbaren – Versuch insoweit als Dauerdelikt, bei welchem das inkriminierte Verhalten als Unterlassen einer gebotenen Vorgangsweise besteht, wäre somit im gegenständlichen Fall der Teil des deliktischen Verhaltens vom 1. April 2003 bis zum 2. September 2003 gemäß [§ 31 Abs. 5 FinStrG](#) auch absolut verjährt.

Die gilt jedoch nicht für den Zeitraum vom 3. September 2003 bis zum Wirksamwerden der Schätzungen für 2002 am 6. Oktober 2004 ([§ 26 Abs. 2 ZustG](#) in der damals geltenden Fassung).

Trotz Zusendung entsprechender Formulare samt Aufforderung zur Einreichung entsprechender Steuererklärungen hat A auch für das Veranlagungsjahr 2003 bis zum Ablauf der dafür gewährten Fristen (hier: am 30. Juni 2004) und auch danach keine Umsatz- und Einkommensteuererklärung eingereicht, sodass die Abgaben mit Bescheiden vom 1. Oktober 2004 auf Basis der Annahmen für 2003 ebenfalls gemäß [§ 184 BAO](#) geschätzt wurden (Buchungsabfrage vom 4. Oktober 2007, Übersicht Verfahren 2003, Finanzstrafakt Bl. 2, 10).

Der Beschuldigte hat laut Aktenlage am 28. Oktober 2003 anlässlich einer Untersuchung beim Urologen von seinen schlechten Blutwerten erfahren (Einvernahme vom 30. Oktober 2007, Finanzstrafakt Bl. 21; Befund Blutbild vom 28. Oktober 2003, Finanzstrafakt Bl. 37 f; Befundzusammenstellung vom 22. Juni 2004, Finanzstrafakt Bl. 36).

Subjektiv ist A aber beschwerdefrei gewesen (seine Angaben im Krankenhaus, Befundzusammenstellung in Kopie, Finanzstrafakt Bl. 36).

Mitte April 2004 zeigte sich vermehrte Müdigkeit. Am 14. Juni 2004 suchte der Beschuldigte das Allgemeine öffentliche Krankenhaus R in Linz auf, weil er seit zwei Tagen unter Sehstörungen und Husten gelitten hat. Nach einer Knochenmarkpunktion wurde am 15. Juni 2004 erstmals ein myelodysplastisches Syndrom diagnostiziert (Ärzttekurzbrief vom 22. Juni 2004 in Kopie, Finanzstrafakt Bl. 34).

Ein myelodysplastisches Syndrom ist nach Pschyrembel, Klinisches Wörterbuch<sup>258</sup>, eine potenziell maligne Veränderung der Blutbildung mit Knochenmarkhyperplasie (Gewebsvergrößerung) und morphologischen Veränderungen der Zellreihen; bei 50 % der Patienten geht der Zustand nach zwei Jahren in eine Leukämie über. Laut Wikipedia (Ausdruck siehe Finanzstrafakt Bl. 110 ff) wird unter dem genannten Begriff eine Gruppe von Erkrankungen des Knochenmarks zusammengefasst, bei denen die Blutbildung nicht von gesunden, sondern von genetisch veränderten Ursprungszellen ausgeht. Die Folge ist eine gestörte Bildung der roten Blutkörperchen (Erythrozyten), zum Teil auch der weißen Blutkörperchen (Leukozyten) und der Blutplättchen (Thrombozyten).

In der Zeit vom 14. Juni bis 22. Juni 2004 war A im Krankenhaus stationär aufgenommen, wobei im Erythrozyten- und Thrombozytenkonzentrate verabreicht wurden, die er sehr gut vertragen hat. Am 22. Juni 2004 hat der Beschuldigte das Krankenhaus in gutem gesundheitlichen Zustand verlassen, wobei aber zweimal wöchentlich ambulant eine



Nachkontrolle und regelmäßig ein Erythrozyten- und Thrombozytensupport erforderlich war (Ärztkeurzbrief vom 22. Juni 2004 in Kopie, Finanzstrafakt Bl. 35).

Zwischenzeitig hat sich der Beschuldigte laut seinen Angaben immer wieder in Spanien aufgehalten (Finanzstrafakt Bl. 21, 150).

In der Zeit vom 19. Oktober 2004 bis 10. November 2004 war A wiederum im genannten Krankenhaus zur immunsuppressiven Therapie stationär aufgenommen; auch nach seiner Entlassung im stabilen Allgemeinzustand bedurfte er kurzfristiger ambulanter Kontrollen und wohl weiterhin der Verabreichung von Erythrozyten- und Thrombozytenkonzentraten (Vorläufiger Arztbrief vom 9. November 2004 in Kopie, Finanzstrafakt Bl. 39 f).

Auch wenn zu Lasten der Glaubwürdigkeit des Beschuldigten auf den Wechsel seiner Verantwortung zu verweisen ist, Faktum ist jedenfalls, dass bei ihm – so die beigebrachten Beweismittel – tatsächlich Mitte Juni 2004 eine schwere Erkrankung ausgebrochen ist, welche ihn nach der allgemeinen Lebenserfahrung auch psychisch sehr belastet haben muss und ihn wohl in Anbetracht der stationären und beständigen ambulanten Krankenhausaufenthalte sehr in seinem Geschäftsleben beeinträchtigt haben. Es wäre wohl realistisch, dass A nach dem Juni 2004 keinem Erwerb mehr nachgegangen ist.

In diesem Sinne durchaus glaubwürdig hat A am 10. August 2006 angegeben, dass er 2003 und 2004, konkret bis ca. Mai 2004, selbständig tätig gewesen ist (Niederschrift über eine Nachschau zu ABNr. 300069/05 des Finanzamtes Salzburg-Land, Finanzstrafakt Bl. 16).

Aber auch wenn der Beschuldigte jegliche Motivation für ein weiteres Arbeiten und für die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten verloren haben mochte, eine Einschränkung seiner diesbezüglichen Dispositionsfähigkeit hat insoweit nicht bestanden, so war es ihm auch möglich, seine Flüge und seine Aufenthalte in Spanien zu organisieren.

Trotz Kenntnis um seine diesbezüglichen Pflichten zur Einreichung bzw. Übermittlung der Umsatz- und Einkommensteuererklärungen hat der Beschuldigte diesen nicht entsprochen, indem er für das Veranlagungsjahr 2002 (finanzstrafrechtlich noch relevant) auch in der Zeit vom 3. September 2003 bis 6. Oktober 2004 und für das Veranlagungsjahr in der Zeit vom 1. Juli 2004 bis zum 6. Oktober 2004 solches wider besseres Wissen nicht durchgeführt bzw. veranlasst hat.

Insofern nachvollziehbar hat der Beschuldigte seinen damaligen Gemütszustand beschrieben, als er, wenngleich zur Frage, warum Beträge nicht zur Einkommens- und Umsatzsteuer gemeldet worden seien, ausführte: Er wisse natürlich, dass die Beträge versteuert gehörten,

aber zu diesem Zeitpunkt habe er schon an unter einer schweren Knochenmarkserkrankung gelitten. Er hätte zwar das Geld auf der Seite gehabt, es hätte ihn jedoch aufgrund seiner Krankheit nicht mehr interessiert, Steuererklärungen abzugeben bzw. die Steuer abzuführen. Er hätte und habe ganz andere Sorgen, als sich um die Finanz zu kümmern (Beschuldigteneinvernahme vom 30. Oktober 2007, Finanzstrafakt Bl. 21).

A hat daher hinsichtlich seiner vorsätzlichen Unterlassung der Einreichung bzw. Übersendung der beschriebenen Abgabenerklärungen betreffend 2002 und 2003 für die genannten Zeiträume Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu verantworten, wobei aber die besondere Lebenssituation des Beschuldigten während der Tatzeiten als wesentlicher Milderungsgrund zu beachten ist (siehe unten).

Betreffend 2004 ergibt sich aus der Aktenlage in Verbindung mit den von der Amtsbeauftragten nunmehr vorgelegten verfahrensgegenständlichen Originaldokumenten (zweifelhafte Rechnungen vom 22. März 2004 in Höhe von brutto € 27.600,00, 1. Juni 2004 in Höhe von brutto € 44.238,60 und 1. Juli 2004 in Höhe von brutto € 47.460,00), dass die vom Beschuldigten unter diesbezüglichem Widerruf der ursprünglichen Einlassungen in der Folge geäußerte Sachverhaltsvariante mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit nicht widerlegbar zu sein scheint.

Demnach lägen den hier verfahrensgegenständlichen Rechnungen keine tatsächlichen Leistungen des Beschuldigten zugrunde, ebenso habe der Beschuldigte diese Rechnungen auch nicht ausgestellt. Er habe laut seiner Verantwortung – wie oben ausgeführt – lediglich in großer Geldverlegenheit einem Zechkumpan mit dem Vornamen "Günther" gegen Entgelt von € 700,00 "Blankoformulare" (Zitat aus dem Schriftsatz des Verteidigers vom 18. Dezember 2007, Finanzstrafakt Bl. 28) übergeben. Der Beschuldigte selbst am 23. September 2008: Er habe nach einer ersten Besprechung im Juni / Juli 2004 bei einem zweiten Treffen auf zwei DIN-A4-Blättern Blankounterschriften geleistet (Finanzstrafakt Bl. 150).

Die Aktenlage stützt das Vorbringen des Beschuldigten:

So weist die Unterschrift "A " auf den drei "Rechnungen" nicht sicher lediglich ein Schriftbild auf; insbesondere die beiden Buchstaben des Familiennamens haben unterschiedliche Linienführungen.

Der Briefkopf ist bei allen drei Belegen vom Format unterschiedlich; ebenso weist die Fußzeile bei der Telefonnummer in zwei Fällen Tippfehler auf; die Fax-Nummer ist zweimal mit einem Bindestrich versehen; einmal nicht.

Insbesondere bei der mit 1. Juli 2004 datierten Rechnung ist das Handgeschriebene (hier: "A , Betrag dankend erhalten") in die gedruckte Wortfolge ("Vielen Dank für Ihren Auftrag, A ") überlappend hineingeschrieben – ein höchst ungewöhnlicher Vorgang, sollten die handschriftlichen Worte als Letztes auf dem Papier angebracht worden sein.

Anlässlich einer USO-Prüfung bei der D-GmbH wurde vom Prüfer festgestellt, dass die auf den besagten Rechnungen aufgedruckte Telefonnummer laut Telefonbuch Telekom 2003/2004 und Telefonbuch Herold Jänner 2005 tatsächlich nicht dem Beschuldigten, sondern einem anderen Fernsprechteilnehmer zugeordnet war; auch war die Postleitzahl mangelhaft (Vorhalt an die D-GmbH vom 12. Juli 2005, Niederschrift über die Schlussbesprechung bei der genannten GmbH vom 14. September 2005, zu Pkt. 19, Finanzstrafakt Bl. 93, 96).

Hinsichtlich der Frage, ob den Rechnungen an die D-GmbH auch tatsächliche Leistungen, beispielsweise des Beschuldigten, zugrunde gelegen wären, hat sich der Prüfer einerseits mit gemailten Fotos von gelagerten Plastikkisten mit Werbematerial zufrieden gegeben (Finanzstrafakt Bl. 69 f und 167), wobei unklar bleibt, ob dies nicht etwa Lieferungen des Beschuldigten oder eines Dritten an die ebenfalls insolvent gewordene Vorgängerfirma n-GmbH gewesen wären (so spricht ja der Zeuge K davon, dass er aufgrund von Rechnungen des A an die n-GmbH vom 2. und vom 4. September 2003 als Vermittler und Inkassant zugunsten des Beschuldigten aufgetreten wäre, siehe Finanzstrafakt Bl. 203).

Aufgefallen ist dem Prüfer aber, dass die in der Rechnung vom 1. Juli 2004 dokumentierte Leistung, nämlich die Erstellung eines Werbekonzeptes, hier um den Preis von brutto € 47.460,00, tatsächlich bereits ein Jahr zuvor von einem anderen, nämlich S, um den Betrag von € 684,00 erbracht worden war (Vorhalt an die D-GmbH vom 12. Juli 2005, Niederschrift über die Schlussbesprechung bei der genannten GmbH vom 14. September 2005, zu Pkt. 19, Finanzstrafakt Bl. 93, 96).

Es scheint daher dem Berufungssenat durchaus möglich, dass der Beschuldigte die gegenständlichen Leistungen nicht erbracht hat, sondern lediglich auf zwei oder drei Blatt Papier, auf welche er oder – wahrscheinlicher – ein Dritter in schlampiger Weise Briefkopf und Fußzeile angebracht hat, Blanko-Unterschriften gegen Entgelt geleistet hat, damit solcherart nachträglich daraus Scheinrechnungen gebastelt werden sollten.

Grundsätzlich ergäbe sich bei einer derartigen Sachverhaltsvariante jeweils eine Umsatzsteuerschuld des A , weil derjenige, welcher eine Blankounterschrift leistet, damit diese zur Erstellung eines Dokumentes und Beweislegung über einen Sachverhalt dienen möge, den ein Mittäter und Erfüllungsgehilfe des solcherart zustimmenden Unterschriftleisters erst

nachträglich präzisieren sollte, sich eine auf diese Weise entstehende Rechnung samt Umsatzsteuerausweis auch zuordnen lassen muss. Wer aber in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht (mehr) Unternehmer ist, schuldet gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 in der damals geltenden Fassung diesen Betrag. Dieser Betrag wäre gemäß § 21 Abs. 1 iVm § 20 Abs. 1 UStG 1994 auch in die jeweilige Umsatzsteuervoranmeldung und in die Zahllast für denjenigen Voranmeldungszeitraum aufzunehmen, in welchem die Scheinrechnung gelegt worden ist.

Finanzstrafrechtlich ergäbe sich daraus ein weit größerer Unrechtsgehalt als bei der dem Beschuldigten durch den Ersten Senat zum Vorwurf gemachten Sachverhaltsvariante:

Abgesehen davon, dass A die eigene Umsatzsteuer aus den gelegten Scheinrechnungen verkürzt hätte, hätte er auch einen Tatbeitrag zu Abgabenbetrügereien der Wahrnehmenden der steuerlichen Interessen der D-GmbH zu verantworten gehabt. Dieser Sachverhalt ist jedoch finanzstrafrechtlich nicht weiter verfolgt worden und zwischenzeitlich verjährt.

Wann jedoch konkret A die Blankounterschriften geleistet hätte, ist nach der Aktenlage nicht sicher festzustellen: Folgt man den Feststellungen des Betriebsprüfers in der USO-Prüfung bei der D-GmbH, waren die Scheinrechnungen in der bei Prüfungsbeginn vorgelegten Buchhaltung und in den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen der GmbH noch nicht enthalten gewesen (Finanzstrafakt Bl. 92). Anzunehmen ist, dass die aufgrund des durch die Prüfung bei der D-GmbH entstandenen Bedarfes eingekauften Scheinrechnungen jedenfalls nicht in den Monaten produziert worden sind, in welche sie nach ihrer Datierung fallen würden.

Im Ergebnis ist daher das Verfahren betreffend die vorgeworfenen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für die Voranmeldungszeiträume März, Juni und Juli 2004 im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten zur Gänze einzustellen.

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Mai 2004 wird die Verkürzung der Vorauszahlung an Umsatzsteuer vom Beschuldigten nicht bestritten. Allerdings ist im Zweifel zu seinen Gunsten auch eine entsprechende Vorsteuer zum Abzug zu bringen, sodass in freier Beweiswürdigung einvernehmlich der Hinterziehungsbetrag lediglich mit € 1.000,00 festgestellt wird.

Eine allenfalls versuchte Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG wurde nicht aufgegriffen und ist zwischenzeitig verjährt.

Auch zumindest die Nichteinreichung der Jahresumsatzsteuererklärung für 2004 in der Zeit zwischen dem 1. Juli 2005 und der Zustellung des Umsatzsteuerbescheides vom 15. März 2006 wurde nicht aufgegriffen.

Allerdings verbleibt noch eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG betreffend die Nichteinreichung der Einkommensteuererklärung für 2004 innerhalb des obgenannten Zeitraumraumes.

Die Berufung des Beschuldigten in Bezug auf den Schuldspruch hat sich daher teilweise als berechtigt erwiesen.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Gemäß [§ 23 Abs. 1 FinStrG](#) 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 abzuwägen, 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.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG werden Abgabenhinterziehungen im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der Summe der Verkürzungsbeträge geahndet.

Gemäß [§ 51 Abs. 2 FinStrG](#) in der zu den Tatzeiträumen geltenden Fassung werden Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG mit einer Geldstrafe bis zu € 3.625,00 geahndet.

Dabei ist gemäß [§ 21 Abs. 1 und 2 FinStrG](#) auf eine einheitliche Geldstrafe zu erkennen, welche nach der Strafdrohung zu bestimmen ist, welche die höchste Strafe androht.

Die vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte höchstmögliche Geldstrafe richtet sich demnach nach § 51 Abs. 2 FinStrG, weil die Strafdrohung nach § 33 Abs. 5 FinStrG lediglich € 2.000,00 erreichen würde.

Bei einem durchschnittlichen Verschulden und einer Gleichgewichtung der Milderungs- und Erschwerungsgründe ergäbe sich solcherart ein Ausgangswert von € 1.800,00.

Zu Gunsten für den Beschuldigten ist seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, die durch den eingetretenen Zeitablauf und die geänderten Lebensumstände völlig zurücktretende Spezialprävention und insbesondere der Umstand, dass A in der Zeit seiner Säumnisse schwer erkrankt war, zu bedenken. Erschwerend ist jedoch die Vielzahl der Versäumnisse über einen längeren Zeitraum und die Faktenmehrheit in Form der zusätzlichen Abgabenhinterziehung zu berücksichtigen, weshalb unter weiterer Bedachtnahme der derzeitigen schlechten Finanzlage und des weiterhin beeinträchtigten Gesundheitszustandes des Beschuldigten in gesamthafter Abwägung die Geldstrafe vorerst mit € 1.200,00 festzusetzen war; wovon noch ein Abschlag wegen überlanger Verfahrensdauer auf die spruchgemäße Höhe vorzunehmen war.

Aus den gleichen Erwägungen war auch die Ersatzfreiheitsstrafe entsprechend zu verringern.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf die zitierte Gesetzesstelle.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 3. September 2013