



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat 2

GZ. FSRV/0066-W/05

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat 2 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Mag. Gerhard Groschedl sowie die Laienbeisitzer Herbert Frantsits und Mag. Dr. Jörg Krainhöfner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., vertreten durch Steuerberater, wegen des Finanzvergehens der bewirkten und versuchten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 teilweise in Verbindung mit § 13 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 2. Juni 2005 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 vom 24. Februar 2005, SpS, nach der am 17. Jänner 2006 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin M. durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung wird teilweise Folge gegeben, der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses aufgehoben und wie folgt neu gefasst:

Der Berufungswerber (Bw.) ist schuldig, er hat als tatsächlicher Machthaber der Fa. T-AG vorsätzlich

1) durch Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärungen 1995 bis 1997, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zu bewirken versucht, dass

Umsatzsteuer 1995 in Höhe von S 31.182,00 (€ 2.266,08), 1996 in Höhe von S 83.000,00 (€ 6.031,84) und 1997 in Höhe von S 70.000,00 (€ 5.087,09) verkürzt werde; sowie weiters

2) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 96 EStG entsprechenden Kapitalertragsteueranmeldungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Kapitalertragsteuer 1997 in Höhe von S 40.000,00 (€ 2.906,91) durch Nichtentrichtung bis zum gesetzlichen Fälligkeitstag bewirkt.

Er hat hierdurch die Finanzvergehen zu 1) der versuchten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG in Verbindung mit § 13 FinStrG und zu 2) der vollendeten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. b FinStrG begangen.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG, unter Anwendung des § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wird über ihn deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 4.800,00 und gemäß § 20 FinStrG eine für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 12 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG werden die Kosten des Finanzstrafverfahrens mit € 363,00 bestimmt.

Gemäß §§ 136, 157 FinStrG wird das gegen den Bw. wegen des Verdachtes der bewirkten und versuchten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG teilweise in Verbindung mit § 13 FinStrG eingeleitete Finanzstrafverfahren betreffend Körperschaftsteuer 1995 und 1996 (Versuch) sowie Kapitalertragsteuer 1995 und 1996 zur Gänze und betreffend Umsatzsteuer 1995 und 1996 in Höhe nachstehender Differenzbeträge gegenüber dem erstinstanzlichen Schuldspruch eingestellt, und zwar zur Gänze Körperschaftsteuer 1995 in Höhe von S 67.626,00, Körperschaftsteuer 1996 in Höhe von S 55.414,00 , Kapitalertragsteuer 1995 in Höhe von S 348.782,00, Kapitalertragsteuer 1996 in Höhe von S 116.257,00 sowie in Höhe eines Teilbetrages an Umsatzsteuer 1995 von S 70.680,00 und an Umsatzsteuer 1996 in Höhe von S 60.000,00.

II. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 24. Februar 2005, SpS 14/05-III, wurde der Bw. der bewirkten und versuchten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG teilweise in

Verbindung mit § 13 FinStrG für schuldig erkannt, weil er als Machthaber der Fa. T-AG vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Nichtabgabe von Abgabenerklärungen bewirkt habe, dass Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind nicht entrichtet wurden und zwar Umsatzsteuer 1995 in Höhe von S 101.862,00, 1996 in Höhe von S 143.000,00 und 1997 in Höhe von S 70.000,00, sowie Körperschaftsteuer 1995 in Höhe von S 67.626,00 und 1996 in Höhe von S 55.414,00, und weiters Kapitalertragsteuer 1995 in Höhe von S 348.782,00, 1996 in Höhe von S 116.257,00 und 1997 in Höhe von S 40.000,00.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 28.000,00 und eine für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 70 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG wurden die Kosten des Finanzstrafverfahrens mit € 363,00 bestimmt.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Bw. der für die abgabenbehördlichen Belange der am 30. September 1994 gegründeten und in das Firmenbuch eingetragenen Fa. T-AG verantwortliche Geschäftsführer gewesen sei.

Betriebsgegenstand sei der Betrieb der Freizeitanlage "H-S" gewesen.

Mit Prüfungsauftrag vom 17. September 1997 sei bei der AG eine Betriebsprüfung 1994 bis 1996 sowie eine Umsatzsteuernachschau Jänner bis Dezember 1997 durchgeführt worden, welche mit Bericht vom 17. November 1998 geendet habe. Dabei seien nachstehende finanzstrafrechtlich relevante Feststellungen getroffen worden:

Für die Jahre 1995 und 1996 seien zum Fälligkeitstermin weder Jahressteuererklärungen noch Bilanzen bei der Abgabenbehörde eingebracht worden, ebenso wenig seien Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben und Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet worden.

Die Besteuerungsgrundlagen hätten daher im Schätzungswege unbedenklich und nachvollziehbar ermittelt werden müssen.

Weiters sei der Kauf einer Segelyacht und eines Appartements in Teneriffa, Umsatz- und Erlöserhöhungen im Bereich Tennis, Einlagen auf dem Verrechnungskonto S., deren Herkunft unerklärlich seien, sowie die Betriebskosten des Appartements in T. und die Versicherung der Segelyacht als verdeckte Gewinnausschüttungen an den Bw. zu werten.

Gegen die aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Abgabenbescheide sei Berufung erhoben worden, welche mit Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom

28. Juli 2004 als unbegründet abgewiesen worden sei. Dabei sei unbedenklich festgestellt worden, dass der Bw. aufgrund der faktischen Verhältnisse als alleiniger Machthaber der gegenständlichen Aktiengesellschaft anzusehen sei. Laut beim Finanzamt Wien 1/23 vorgelegtem Unterschriftsprobenblatt sei der Bw. alleine als Vertretungsbefugter und Zeichnungsberechtigter der AG ausgewiesen. Er habe entsprechende Bankvollmachten und sei auf Firmenpapieren und diversen Verträgen als Vertretungsbefugter der AG bezeichnet.

Weiters habe er das Grundkapital der AG einbezahlt und sei der wesentliche Ansprechpartner des Steuerberaters gewesen. Die Machthaberschaft des Bw. werde auch durch die zeugenschaftlichen Aussagen des formalen Vorstandes C. und des stellvertretenden Vorsitzenden des Aufsichtsrates W. vom 18. Dezember 2000 bestätigt.

C. sei damals arbeitslos gewesen und sei vom Bw. als tatsächlichen Machthaber ersucht worden, formal die Vorstandsfunktion zu übernehmen, da sein Vorgänger aufgrund eines persönlichen Konkurses diese Funktion nicht mehr wahrnehmen habe können. Es sei ihm versichert worden, dass damit keinerlei Arbeit, aber auch keine Entlohnung verbunden sei.

Damit stehe der Bw. als der für die abgabenrechtlichen Belange Verantwortliche fest.

Im vorliegenden Fall sei durch die Nichtabgabe der entsprechenden Erklärungen eine Abgabenverkürzung bewirkt worden, zum Teil jedoch nur in Form des Versuches.

Da der Bw. als für die abgabenrechtlichen Belange Verantwortlicher zweifellos von seiner Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Erklärung und Entrichtung der Abgaben gewusst habe, insbesondere er dieser Verpflichtung durch Jahre hindurch nicht nachgekommen sei, habe er das Tatbild auch subjektiv zu vertreten und sei sohin nach der angezogenen Gesetzesstelle für schuldig zu erkennen.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd die finanzbehördliche Unbescholtenheit des Bw., als erschwerend hingegen die Begehung durch einen längeren Zeitraum.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 2. Juni 2005, mit welcher die Einstellung des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens mangels Vorsatz beantragt wird.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass ein Verfahrensmangel darin gesehen werde, dass der Bw. weder von der Einleitung des Finanzstrafverfahrens noch von der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat Kenntnis gehabt habe und sich daher auch nicht rechtfertigen habe können. Zur Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages in Bezug auf Umsatzsteuer werde ausgeführt, dass die vorgeworfene Umsatzsteuerverkürzung für die

Jahre 1995 bis 1997 in Höhe von S 314.862,00 im Wesentlichen aus der Einbeziehung von Sicherheitszuschlägen in die Bemessungsgrundlage resultiere. Im gegenständlichen Finanzstrafverfahren habe die Finanzstrafbehörde in keiner Weise eigenverantwortlich die Sach- und Rechtslage ermittelt. Der Grundsatz der amtswegigen Sachverhaltsermittlung beinhalte jedoch die Verpflichtung der Finanzstrafbehörde, sich nicht mit einem Verweis auf die Feststellungen im Abgabenverfahren zu begnügen. Vor allem im Bereich der Schätzung sei die Finanzstrafbehörde nicht befugt, die Entscheidung allein auf eine abgabenbehördliche Schätzung zu stützen. Im Finanzstrafverfahren seien die Bemessungsgrundlagen eigenständig zu schätzen.

Hätte die Finanzstrafbehörde erster Instanz den umsatzsteuerlichen Sachverhalt bzw. die Ermittlung der Sicherheitszuschläge im Lichte der finanzstrafrechtlichen Grundsätze entsprechend gewürdigt, wäre sie zweifelsfrei zum Ergebnis gelangt, dass der Bw. sich keiner abgabenrechtlichen Verfehlung schuldig gemacht habe.

Die behauptete Verkürzung an Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer stehe vor allem im Zusammenhang mit dem Kauf einer Segelyacht bzw. eines Appartements in T.. Auf die im Zuge der Berufung gegen den Abgabenbescheid geführte Argumentation des früheren steuerlichen Vertreters des Bw., Herrn K., sei an dieser Stelle verwiesen. Es werde nochmals festgehalten, dass der Bw. beabsichtigt habe, ein Timesharing-Konzept auf die Beine zu stellen. Die Anschaffung einer Wohnung in T. bzw. einer Yacht sei somit ausschließlich betrieblich - mit der Absicht künftig Einnahmen aus deren Vermietung zu erzielen - veranlasst gewesen. Weiters werde festgehalten, dass mit jeder getätigten Investition zu Beginn Aufwendungen verbunden seien. Dass diese Kosten ohne kritische Würdigung als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert würden, sei absolut nicht nachvollziehbar. Eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung könne hierin in keinsten Weise gesehen werden.

Zur subjektiven Tatseite der vorsätzlichen Abgabenverkürzung werde vorgebracht, dass der Bw. bei sämtlichen Handlungen seinem Steuerberater K. vertraut habe. Dieser habe den Bw. zwar auf seine abgabenrechtlichen Pflichten hingewiesen, jedoch niemals auch nur angedeutet, dass sich zusätzlich auch allfällige strafrechtliche Konsequenzen aus seinem Verhalten ergeben könnten. Daher könne keinesfalls von einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung ausgegangen werden.

Hinsichtlich der dem Bw. vorgeworfenen vorsätzlichen Abgabenverkürzung gemäß § 33 FinStrG komme die Behörde ihrer Verpflichtung nicht nach, ein etwaiges vorsätzliches Verhalten nachzuweisen. Unstrittig liege die Beweislast auch hinsichtlich der subjektiven Tatbestandsmerkmale bei der Finanzstrafbehörde. Die Ausführungen der Behörde erster

Instanz würden jedoch nicht darlegen, inwiefern beim Bw. tatsächlich vorsätzliches Handeln vorliege, insbesondere warum die für vorsätzliches Handeln notwendige Wissens- und Wollenskomponente im konkreten Fall erfüllt sein solle.

Wie bereits oben erwähnt und auch in den Protokollen im Strafact ersichtlich, habe der Bw. die Erfüllung eines finanzstrafrechtlichen Deliktes keineswegs ernstlich für möglich gehalten, da ihm nicht einmal bewusst gewesen sei, dass sein Verhalten irgendwelche finanzstrafrechtlichen Konsequenzen nach sich ziehen könnte. Die anscheinend von der erstinstanzlichen Behörde vertretene Ansicht, dass aufgrund seiner Tätigkeit als „Machthaber“ auch potentiell Wissen genüge, ihm daher die konkreten Umstände bewusst hätten sein müssen, seien nach herrschender Meinung für das Vorliegen eines Vorsatzdeliktes nicht ausreichend.

Die Erfüllung der „Wollenskomponente“, welche ebenfalls unabdingbares Merkmal für das Vorliegen einer vorsätzlichen Handlung sei, liege mangels Erfüllung der Wissenskomponente ebenfalls nicht vor, da der Bw. die Verwirklichung eines finanzstrafrechtlichen Sachverhaltes nicht ernstlich für möglich gehalten habe, habe er sich mit dieser Tatsache auch nicht abfinden können.

Zusammengefasst ergebe sich daher, dass die Annahme der erstinstanzlichen Behörde hinsichtlich des dem Bw. vorzuwerfenden Verschuldensmaßstabes unrichtig sei. Selbst bedingter Vorsatz setze nämlich eine zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters voraus. Bloße Unbedachtheit oder auch Leichtsinnigkeit könne daher für die Annahme des Vorsatzes nicht ausreichen, weswegen ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG nicht begangen worden sei.

Zur Strafbemessung werde ausgeführt, dass abgesehen von der Tatsache, dass es hinsichtlich der Vergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG an für die Erfüllung des Tatbestandes notwendigen Vorsatz mangle, auch die vom Spruchsenat vorgenommene Strafbemessung mangelhaft sei, da die Geldstrafe in Höhe von € 28.000,00 bei Weitem überhöht und in keinsten Weise schuld- und tatangemessen sei.

Die Behörde führe in ihrer Begründung, dass die Strafbemessung unter Berücksichtigung der finanzbehördlichen Unbescholtenheit des Bw. erfolgt sei. Dieser Milderungsgrund hätte jedoch bei ordnungsgemäßer Berücksichtigung durch die Behörde zu einer weitaus geringeren Strafe führen müssen. Darüber hinaus lägen noch andere - von der Behörde nicht berücksichtigte Milderungsgründe vor.

Zu den persönlichen Verhältnissen und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit werde ausgeführt, dass diese offensichtlich bei der Strafbemessung nicht berücksichtigt worden seien. Zwar stehe der Umstand, dass die finanzielle Situation des Bw. düster sei (monatliche Pension ca. € 800,00) einer Bestrafung nicht entgegen, doch müsse dies sehr wohl bei der Strafbemessung berücksichtigt werden, da die Geldstrafe ansonsten vermögenskonfiskatorischen Charakter hätte. Auch im Sinne der „Anspannungstheorie“, nach der die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei der Strafbemessung danach zu beurteilen sei, was der Bw. unter Bedachtnahme auf andere vermögensrechtliche Pflichten redlich und ohne Schaden an seiner Gesundheit unter Anspannung seiner Kräfte ins Verdienen bringen könne, sei die Strafe unangemessen hoch, da der Bw. den gegenständlichen Geldbetrag niemals werde aufbringen können.

Darüber hinaus sei zu bedenken, dass die Tatangemessenheit der dem Bw. auferlegten Strafe auch dahingehend zu beurteilen sei, dass der mit der gegenständlichen Abgabenverkürzung lukrierte Zinsgewinn bzw. der sonstige vom Bw. durch die Tat erlangte vermögensrechtliche Vorteil in keinem Zusammenhang mit der Geldstrafe stehe. Der Einwand der Nichtberücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei daher unter Bedachtnahme auf diesen Umstand sicherlich gerechtfertigt.

Unter den Erschwerungsgründen werde im angefochtenen Erkenntnis „die Begehung durch einen längeren Zeitraum“ bei der Strafbemessung als erschwerend angeführt. Hierzu sei anzumerken, dass die von der Behörde erster Instanz als Erschwerungsgrund angeführte „lange Deliktsdauer“ untrennbar mit der Frage nach der Zulässigkeit einer Doppelverwertung verbunden sei. Da die mehrmalige Begehung desselben Deliktes über einen längeren Zeitraum bereits in der Erhöhung des strafbestimmenden Wertbetrages (also in der Bemessungsgrundlage) ihren Niederschlag finde und daher unmittelbar in die Höhe der Strafe Eingang finde, sei es unzulässig, diesem Umstand nochmals bei der Strafbemessung zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 33 Abs. 3 FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt,

a) wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt werden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

b) wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden.

Gemäß § 13 FinStrG gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und für jede Beteiligung an einem Versuch.

Abs. 2: Die Tat ist versucht, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen oder einen anderen dazu zu bestimmen (§ 11), durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt.

Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens erlischt durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist 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.

Abs.2: Die Verjährungsfrist beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr, für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.

Abs. 3: Begeht der Täter während der Verjährungsfrist neuerlich ein Finanzvergehen, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist. Dies gilt nicht für fahrlässig begangene Finanzvergehen und für Finanzvergehen, auf die § 25 anzuwenden ist.

Abs. 4: In die Verjährungsfrist werden nicht eingerechnet:

- a) die Zeit, während der nach einer gesetzlichen Vorschrift die Verfolgung nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden kann;*
- b) die Zeit, während der wegen der Tat gegen den Täter ein Strafverfahren bei Gericht oder bei einer Finanzstrafbehörde anhängig ist;*
- c) die Zeit, während der bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder der mit diesem im Zusammenhang stehenden Abgaben- oder Monopolverfahren ein Verfahren beim Verfassungsgerichtshof oder beim Verwaltungsgerichtshof anhängig ist;*
- "d) die Probezeit nach § 90f Abs. 1 StPO sowie die Fristen zur Zahlung eines Geldbetrages samt allfälliger Schadensgutmachung und zur Erbringung gemeinnütziger Leistungen samt allfälligem Tatfolgenausgleich (§§ 90c Abs. 2 und 3, 90 d Abs. 1 und 3 StPO)."*

Abs. 5: Bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in Abs. 4 lit. c genannte Zeit verstrichen sind." (BGBl. I 1999/28 ab 13.1.1999; StReformG 2005, BGBl. I 2004/57 ab 5.6.2004)

Dem angefochtenen Erkenntnis des Spruchsenates liegt in objektiver Hinsicht das gesamte Mehrergebnis einer mit Bericht vom 17. November 1998 abgeschlossenen Betriebsprüfung der Fa. T-AG für die Jahre 1994 bis 1997 zugrunde.

Unter Textziffer 15 des bezeichneten Betriebsprüfungsberichtes wird festgestellt, dass im Prüfungszeitraum weder Steuererklärungen noch die entsprechenden Bilanzen beim zuständigen Finanzamt eingereicht worden seien. Auch seien keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben bzw. keine Zahlungen geleistet worden (Schätzungsbefugnis gegeben).

Zu den Büchern und Aufzeichnungen wurde festgestellt, dass erst anlässlich des Prüfungsbeginnes vom steuerlichen Vertreter der geprüften Gesellschaft über Ersuchen die Buchhaltungskonten und Saldenlisten ausgedruckt worden seien. Die Buchhaltung sei laut Auskunft des steuerlichen Vertreters auf Grund von großteils nur in Kopie vorgelegten Belegen (Originale seien über Auftrag des LG Korneuburg bei einer Hausdurchsuchung von der PAST beschlagnahmt worden) bzw. nach mündlichen Auskünften des Bw. erstellt worden. Da anlässlich der seitens des LG Korneuburg angeordneten Hausdurchsuchung die Buchhaltungsunterlagen und Belege von mehreren im Einflussbereich des Bw. stehenden Firmen bzw. Vereinen beschlagnahmt worden seien und die Zuordenbarkeit dieser Belege zur jeweiligen Firma nicht immer feststellbar sei, sei die Aussagekraft der vorliegenden Saldenlisten "entsprechend" einzustufen.

Darüber hinaus seien die vorliegenden Grundaufzeichnungen betreffend Erlöse "H.", und zwar vor allem der Erlösbereich "Tennis" (der Großteil der Erlöse resultiere aus diesem Bereich), mehr als mangelhaft bzw. überhaupt nicht vorhanden sei. Die Besteuerungsgrundlagen der geprüften Gesellschaft hätten daher seitens der Betriebsprüfung ausgehend von den vorliegenden Saldenlisten nur im Schätzungswege gem. § 184 BAO ermittelt werden können.

Vorweg ist festzustellen, dass betreffend Kapitalertragsteuer 1995 in Höhe von S 348.782,00 mittlerweile absolute Verjährung der Strafbarkeit gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG eingetreten ist. Entsprechend der Bestimmung des § 31 Abs. 1 FinStrG ist als Beginn der Verjährungsfrist die Nichtabgabe von den § 96 EStG entsprechend Kapitalertragsteueranmeldungen und die Nichtabfuhr der Kapitalertragsteuer bis 1 Woche nach Ablauf des jeweiligen Monats nach bewirkter (verdeckter) Ausschüttung anzusehen, sodass die absolute Verjährung der Strafbarkeit gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG spätestens mit Ablauf des 7. Jänner 2006 (für Dezember 1995) eingetreten ist. Es war daher insoweit mit Verfahrenseinstellung gemäß §§ 136, 157 FinStrG in Verbindung mit § 82 Abs. 3 lit. c FinStrG vorzugehen.

Wenn der Bw. in der gegenständlichen Berufung einwendet, dass der strafbestimmende Wertbetrag betreffend Umsatzsteuer 1995 bis 1997 im Wesentlichen auf Sicherheitszuschlägen beruhe und die Finanzstrafbehörde erster Instanz den Sachverhalt nicht eigenständig ermittelt oder geschätzt habe, so ist diesem Vorbringen nach Ansicht des Berufungssenates zumindest teilweise zuzustimmen. Richtig ist, dass anlässlich der Betriebsprüfung für das Jahr 1995 ein Sicherheitszuschlag von S 90.900,00 und für das Jahr 1996 ein solcher von S 300.000,00 der Bemessungsgrundlage für die Umsatz- und Körperschaftsteuer (Textziffern 17.1. und 28.2 des Betriebsprüfungsberichtes) mit dem Hinweis auf die unter Textziffer 15 festgestellten Aufzeichnungsmängel zugerechnet wurde.

Dieser Sicherheitszuschlag wurde mit Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates am 28. Juli 2004, GZ RV, im Berufungsverfahren gegen die dem gegenständlichen Finanzstrafverfahren zugrunde liegenden Abgabenbescheide als zu Recht verhängt angesehen. Zur Begründung wurde zum Sicherheitszuschlag ausgeführt, dass diese Schätzungsmethode nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes davon ausgehe, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich sei, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden seien. Auf Grund des von der Betriebsprüfung ermittelten Sachverhaltes könne nicht davon ausgegangen werden, dass die vom steuerlichen Vertreter erstellten Buchhaltungskonten und Saldenlisten eine vollständige und richtige Erfassung aller Geschäftsfälle zum Inhalt hätten.

Ein derartiger Sicherheitszuschlag ist jedoch auf Grund der Beweislastumkehr im Finanzstrafverfahren nicht geeignet, den Nachweis einer Abgabenhinterziehung durch den Bw. zu erbringen. Dabei reicht die Vermutung, dass auf Grund der festgestellten Aufzeichnungsmängel Geschäftsvorgänge nicht in die Buchhaltung aufgenommen wurden, für sich allein nicht aus, Verkürzungsvorsatz anzunehmen, weil es viel mehr der Feststellung bedarf, welche finanzstrafrechtlich zu verantworteten Vorgänge zu den festgestellten Abgabenverkürzungen geführt haben (vgl. z.B. VwGH 7.7.2004, 2003/13/0171). Im gegenständlichen Fall kann der finanzstrafrechtliche Nachweis, auf Grund welcher konkreter Tathandlungen die geschätzten Abgabenverkürzungen eingetreten sind, nicht erbracht werden, sodass die auf dem Sicherheitszuschlag beruhenden Abgabennachforderungen laut Betriebsprüfung zu Unrecht der erstinstanzlichen Bestrafung zugrunde gelegt wurden. Es war daher in Höhe der auf dem Sicherheitszuschlag beruhenden Umsatzsteuer 1995 in Höhe von S 18.180,00 und Umsatzsteuer 1996 in Höhe von S 60.000,00 mit (teilweiser) Verfahrenseinstellung vorzugehen.

Im Bezug auf die Verfahrenseinstellung betreffend Körperschaftsteuer der Jahre 1995 und 1996 ist auszuführen, dass seitens des Berufungssenates neben den unter Textziffer 28.2 der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer zugerechneten Sicherheitszuschlägen auch noch die unter Textziffer 23 vorgenommene Erhöhung der Bemessungsgrundlage an Körperschaftsteuer 1995 und 1996 wegen Nichtanerkennung des Investitionsfreibetrages in Höhe von S 194.800,00 für 1995 und S 85.701,00 für 1996 als nicht vom Vorsatz des Bw. umfasst angesehen wurde. Durch die Betriebsprüfung wurde der Investitionsfreibetrag mit der Begründung gestrichen, dass die von der gegenständlichen Aktiengesellschaft erworbene Liegenschaft "H." als Erwerb eines Betriebes anzusehen sei und deswegen gemäß § 10 Abs. 5 EStG der Investitionsfreibetrag aus rechtlichen Gründen nicht anzuerkennen wäre.

Diesbezüglich geht der Berufungssenat davon aus, dass sich der Bw. insoweit auf die Rechtsansicht seines steuerlichen Vertreters verlassen konnte und ihm ein schuldhaftes Verhalten nicht trifft. Die der erstinstanzlichen Bestrafung zugrunde gelegten Körperschaftsteuerverkürzungen 1995 und 1996 beruhen auf diesen beiden genannten Feststellungen. Aus den dargestellten Gründen ergibt sich insoweit keine finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit des Bw.

Der durch den unabhängigen Finanzsenat im Rahmen der gegenständlichen Berufungsentscheidung als zu Recht der erstinstanzlichen Bestrafung zugrunde gelegte Verkürzungsbetrag an Umsatzsteuer 1995 in Höhe von S 31.182,00 beruht auf den vom Bw. selbst im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten Saldenlisten und kann daher nach Senatsmeinung bedenkenlos der Bestrafung zugrunde gelegt werden. Darüber hinaus resultiert die Umsatzsteuernachforderung aufgrund der Betriebsprüfung in Höhe eines Betrages von S 52.500,00 an Umsatzsteuer aus einer ungeklärten Einlage des Bw. auf dessen Verrechnungskonto im Rahmen der Fa. T-AG. Dazu stellt die Betriebsprüfung unter Textziffern 17.1. und 28.3. fest, dass die im Jahr 1995 auf dem Verrechnungskonto des Bw. einbezahlten Beträge in Höhe von S 315.000,00 (brutto), deren Mittelherkunft auf Grund der vom Bw. offen gelegten Einkommensverhältnisse (teilweise Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe bezogen) als ungeklärt zu bezeichnen seien, als nicht offen gelegte Umsätze der AG anzusehen seien. Das Berufungsvorbringen des Bw. im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat dahingehend, dass diese Einlage aus Timesharing-Verkäufen des Hotels Dachsteinblick stammen würden erscheint dem Berufungssenat zwar äußerst zweifelhaft, jedoch nicht widerlegbar. Umgekehrt kann die Annahme der Betriebsprüfung, dass es sich um eine der Aktiengesellschaft entzogene Einnahme handle, auf Grund der Beweislastumkehr im Finanzstrafverfahren in Anbetracht des Beweiswürdigungsgrundsatzes des § 98 Abs. 3 FinStrG im Zweifel nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nachgewiesen werden. Es war daher betreffend Umsatzsteuer 1995 insgesamt in Höhe von S 70.680,00 (=Umsatzsteuernachforderung aus Sicherheitszuschlag und ungeklärter Einlage auf das Verrechnungskonto) mit Verfahrenseinstellung vorzugehen.

Der der gegenständlichen Berufungsentscheidung zugrunde gelegte Verkürzungsbetrag an Umsatzsteuer 1996 in Höhe von S 83.000,00 beruht auf den der Betriebsprüfung vorgelegten (lückenhaften) Aufzeichnungen des Bw. selbst und beinhaltet nicht die erstinstanzlich ebenfalls der Bestrafung zugrunde gelegte Umsatzsteuer aus dem Sicherheitszuschlag in Höhe von S 60.000,00 (siehe Textziffer 17.1. des zugrunde liegenden Betriebsprüfungsberichtes). Diese sich aus den der Betriebsprüfung vorgelegten Saldenlisten ergebende

Umsatzsteuerschuld von S 83.000,00, welche weder im Rahmen von Umsatzsteuervoranmeldungen offen gelegt noch im Rahmen von Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet und in der Folge auch nicht im Rahmen einer Umsatzsteuerjahreserklärung durch den verantwortlichen Bw. offen gelegt wurde, kann nach Senatsmeinung bedenkenlos der Bestrafung zugrunde gelegt werden.

Im Rahmen der dem gegenständlichen Finanzstrafverfahren zugrunde liegenden Betriebsprüfung wurde seitens des Bw. keine Buchhaltung vorgelegt. Die Umsatzsteuerzahllast für das Jahr 1997 musste daher in Anlehnung an die Vorjahre (innerer Betriebsvergleich) gemäß § 184 BAO geschätzt werden. Nach Ansicht des Berufungssenates kann die von der Betriebsprüfung geschätzte Umsatzsteuerzahllast 1997 in Höhe von S 70.000,00 bedenkenlos der Bestrafung zugrunde gelegt werden. Auch für das Jahr 1997 wurden seitens des Bw. als unbestritten zuständigen Machthaber der Fa. T-AG keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben und auch keine Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet. Auch wurde die geschuldete Umsatzsteuer nicht im Rahmen der Jahressteuererklärung für das Jahr 1997 offen gelegt. Auf Grund des dargestellten Sachverhaltes kann nach Senatsmeinung auch die Feststellung unter Textziffer 33 des zugrunde liegenden Betriebsprüfungsberichtes dahingehend, dass der aus der Schätzung der Entgelte für das Jahr 1997 resultierende und im Wege des inneren Betriebsvergleiches nach Erfahrungswerten der Vorjahre ermittelte Rohgewinn von S 160.000,00 verdeckt an den Bw. ausgeschüttet wurde und er die daraus resultierende 25%ige Kapitalertragsteuer in Höhe von S 40.000,00 weder gemeldet noch abgeführt hat, ebenfalls bedenkenlos der Bestrafung zugrunde gelegt werden.

Die erstinstanzlich ebenfalls bestraften Kapitalertragsteuerverkürzungen der Jahre 1995 und 1996 beruhen zum weitaus überwiegenden Teil auf den vom Berufungssenat nicht als finanzstrafrechtlich relevant angesehenen Sicherheitszuschlägen und der ungeklärten Einlage auf das Verrechnungskonto, welche im Abgabenverfahren als verdeckte Gewinnausschüttungen der Kapitalertragsteuer unterzogen wurden. Unter Textziffer 28.4. in Verbindung mit Textziffer 24 des Betriebsprüfungsberichtes wurden zudem auch noch Betriebskosten für ein Appartement in T. und die Versicherung für eine Segelyacht für das Jahr 1996 in Höhe von S 17.922,00 zuzüglich der von der AG getragenen Kapitalertragsteuer als verdeckte Gewinnausschüttung an den Bw. festgestellt. Aus dieser im Abgabenverfahren festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung resultierte eine Kapitalertragsteuernachforderung in Höhe von S 5.205,00, für welche nach Senatsmeinung ebenfalls ein Verkürzungsvorsatz nicht erwiesen werden kann. Nach nicht widerlegbarer Aussage des Bw., welche zudem auch vom Zeugen Steuerberater K. inhaltlich bestätigt

wurde, ist dieser subjektiv von einer betrieblichen Veranlassung dieser Aufwendungen ausgegangen, zumal geplant war, sowohl das Appartement als auch die Segelyacht im Rahmen eines Timesharingvertrages zu vermieten, was letztlich daran scheiterte, dass die Yacht unterging und die Lastenfreistellung des Appartements nicht gelang.

In subjektiver Hinsicht hegt der unabhängige Finanzsenat keinerlei Zweifel hinsichtlich einer vorsätzlichen Handlungsweise des Bw. in Bezug auf die nunmehr durch den Berufungssenat der Bestrafung zugrunde gelegten Abgabenverkürzungen. Aus der durch die Betriebsprüfung festgestellten und auch aus der Aktenlage zweifelsfrei ableitbaren sehr weitgehenden Vernachlässigung der gesetzlichen Aufzeichnungs-, Offenlegungs- und Entrichtungsverpflichtungen kann der zweifelsfreie Schluss gezogen werden, dass das ganz offensichtliche Ziel des Bw. in einer endgültigen Steuervermeidung zum Zwecke der persönlichen Bereicherung gelegen ist. Wie durch die Betriebsprüfung unwidersprochen festgestellt, hat der Bw. seine Verpflichtung zur Führung ordnungsgemäßer Grundaufzeichnungen und zur Erstellung einer den Steuergesetzen entsprechenden Buchhaltung und zur Aufbewahrung der Grundaufzeichnungen in einem sehr weitgehenden Ausmaß verletzt. Er ist seinen Offenlegungspflichten gegenüber der Finanzverwaltung weder durch die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen noch in der Folge durch die Abgabe von Umsatzsteuerjahreserklärungen nachgekommen, dies mit dem für den Berufungssenat zweifelsfrei erkennbaren Ziel der endgültigen Steuervermeidung und Selbstbereicherung. Nach dem Gesamtbild der beschriebenen Verhältnisse kann zweifelsfrei davon ausgegangen werden, dass der Bw. über die Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen hinaus in der Folge durch Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe der durch den Berufungssenat festgestellten Beträge herbeiführen wollte. Zu einer Deliktvollendung ist es in der Folge auf Grund der durch die Betriebsprüfung letztlich erfolgten (richtigen) Abgabensfestsetzung im Schätzungswege nicht gekommen.

Das aus dem steuerlichen Verhalten des Bw. ableitbare Ziel, die Fa. T-AG durch Privatentnahme des nicht erklärten Rohgewinnes 1997, ohne für diese verdeckte Gewinnausschüttung Kapitalertragsteuer abzuführen, rechtfertigt auch die Annahme von zumindest Eventualvorsatz hinsichtlich Nichtabgabe von Kapitalertragsteueranmeldungen und in Bezug auf die Nichtabfuhr der Kapitalertragsteuer 1997 innerhalb der gesetzlichen Frist des § 96 EStG.

Wenn der Bw. im Rahmen der gegenständlichen Berufung eine vorsätzliche Abgabenverkürzung mit dem Argument bestreitet, dass er sich bei sämtlichen seiner Handlungen auf seinen Steuerberater K. verlassen habe, welcher ihm gegenüber niemals auch

nur angedeutet habe, dass sich finanzstrafrechtliche Konsequenzen aus seinem Verhalten ergeben könnten, so ist dazu auszuführen, dass es sich hierbei nach dem dargestellten Gesamtbild der Verhältnisse nur um eine Schutzbehauptung handeln kann. Es ist für den Berufungssenat denkunmöglich, dass durch einen Steuerberater bei entsprechender Übergabe der Unterlagen durch den Bw. nicht eine ordnungsgemäße Buchhaltung erstellt worden wäre und auch bei entsprechender Beauftragung nicht Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Jahreserklärungen abgegeben worden wären. Vielmehr ergibt sich aus der Aussage des Zeugen Steuerberater K. im Zusammenhang mit der Aktenlage, dass dieser am 24. Oktober 1996 mit der Vertretung der Fa. T-AG und in der Folge erst im Frühjahr 1997 unvollständige Unterlagen zur Erstellung der Buchhaltung erhalten hat. Führt man sich vor Augen, dass die Geschäftstätigkeit der AG bereits spätestens Mitte des Jahres 1995 begonnen hat (laut Fragebogen über die Betriebseröffnung war der Betriebsbeginn am 1. Juli 1995) und laut Feststellungen der Betriebsprüfung in den Jahren 1995 und 1996 Umsätze laut den der Betriebsprüfung vorgelegten Saldenlisten in Höhe von S 902.310,32 (1995) und S 771.069,31 (1996) erzielt wurden, ohne für die zeitnahe und vollständige Erstellung einer ordnungsgemäßen Buchhaltung zu sorgen, so kann eine derartige Vorgangsweise nur als vorsätzlich angesehen werden. Zudem ist auszuführen, dass ein eventueller Irrtum über die Strafbarkeit eines solchen tatbildmäßigen und schuldhaften Verhaltens nach herrschender Lehre und Rechtsprechung eine Bestrafung keinesfalls verhindern kann.

Laut glaubwürdiger Aussage des vom Bw. genannten Zeugen K. war dieser nur für die nachträgliche Erstellung der Buchhaltung der Jahre 1995 und 1996 beauftragt. Ab Jänner 1997 sollte die Buchhaltung aus Kostengründen im Unternehmen selbst erstellt werden, was jedoch laut Prüfungsfeststellungen (Textziffer 18 des Betriebsprüfungsberichtes) nicht erfolgt ist. Das Berufungsvorbringen des Bw., er habe sich auf den Steuerberater der AG verlassen, enttarnt sich insoweit zweifelsfrei als reine Schutzbehauptung.

Auf Grund der teilweisen Verfahrenseinstellung war mit einer Strafneubemessung vorzugehen, im Zuge derer die derzeit eingeschränkten persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. (Pension bis auf das Existenzminimum gepfändet, persönliche Verbindlichkeiten ca. € 35.000,00, kein Vermögen) berücksichtigt wurden.

Ausgehend von einem oben dargestellten hohen Grad des Verschuldens des Bw. wurden bei der Strafbemessung als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, als erschwerend hingegen kein Umstand angesehen. Nach Ansicht des Berufungssenates trifft der durch den Spruchsenat der Bestrafung zugrunde gelegte Erschwerungsgrund der Begehung durch einen längeren Zeitraum im gegenständlichen Fall deswegen nicht zu, da die gegenständlichen

Delikte nur durch einzelne punktuelle Tathandlungen, nämlich durch Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen begangen wurden.

Trotz nunmehr zweifelsfrei gegebener äußerst eingeschränkter wirtschaftlicher Situation des Bw. war auf Grund des hohen Verschuldensgrades und auch auf Grund des Umstandes, dass seitens des Bw. keinerlei Schadensgutmachung erfolgt ist (die der Bestrafung zugrunde gelegten Abgabebeträge haften nach wie vor vollständig aus) sowie auch aus generalpräventiven Erwägungen für eine niedrigere Strafbemessung kein Raum. Der Berufungseinwand des Bw. dahingehend, dass der mit der gegenständlichen Abgabenverkürzung lukrierte Zinsgewinn bzw. der vermögensrechtliche Vorteil des Bw. in keinem Zusammenhang mit der Geldstrafe stehe, geht ins Leere, da einerseits im Rahmen der Strafbemessung durch den Berufungssenat ohnehin die persönlichen Umstände des Bw. in einem verstärkten Ausmaß berücksichtigt wurden und andererseits nach der Bestimmung des § 23 FinStrG der lukrierte Zinsgewinn bzw. der vermögensrechtliche Vorteil nicht als Grundlage für die Bestrafung anzusehen sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. Jänner 2006