



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

Außenstelle Feldkirch  
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0040-F/10

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Gerald Daniaux sowie die Laienbeisitzer KR Peter Latzel und Ing. Dietmar Alge als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen a, f, vertreten durch Mag. Klaus P. Pichler, Rechtsanwalt in 6850 Dornbirn, Schillerstraße 17, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs.1 und 2 lit.b des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Amtsbeauftragten vom 30. November 2010 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Feldkirch als Organ des Finanzamtes Bregenz als Finanzstrafbehörde I. Instanz vom 12. November 2010, StrNr. 097/2010/00183-001, nach der am 15. März 2011 in Abwesenheit des Beschuldigten, jedoch in Anwesenheit des Verteidigers Mag. Klaus Hartmann für Mag. Klaus Pichler, des Amtsbeauftragten HR Dr. Walter Blenk sowie der Schriftführerin VB Veronika Pfefferkorn durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Die Berufung des Amtsbeauftragten wird Folge gegeben und die bekämpfte Entscheidung des Spruchsenates dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:

- a ist schuldig, er hat im Amtsbereich des Finanzamtes Bregenz vorsätzlich
- a) in den Jahren 2006 bis 2008 als abgabepflichtiger bzw. zur Abfuhr verpflichteter Arbeitgeber unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76

Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) entsprechenden Lohnkonten betreffend die Lohnzahlungszeiträume Juli 2006 bis Dezember 2007 eine Verkürzung an Lohnsteuern in Höhe von insgesamt € 1.456,30 und an Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 246,60 bewirkt, indem er am Lohnkonto des Dienstnehmers d nicht sämtliche ausbezahlten Löhne erfasst und solcherart als Schwarzlohn unversteuert ausbezahlt hat, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten,

b.) in den Jahren 2005, 2007 und 2008 als Abgabepflichtiger unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 2003 bis 2007 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt € 12.352,87 (2003: Gutschrift € 110,00 + 2004: Gutschrift € 110,00 zuzüglich € 4.391,00 + 2005: Gutschrift € 110,00 zuzüglich € 6.813,98 + 2006: Gutschrift € 110,00 + 2007: Gutschrift € 684,78 zuzüglich € 23,11) bewirkt, indem er – unter Vorschub seiner Schwester als "Strohfrau" – gegenüber dem Fiskus den Umstand seiner gewerblichen Betätigung als tatsächlicher Inhaber der Firma "e" nicht angezeigt, die von ihm daraus erzielten Gewinne verheimlicht und vielmehr zu Unrecht mittels eingereichter Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung sogar Guthaben geltend gemacht hat, weshalb die genannten Abgaben in zitierter Höhe nicht festgesetzt (2004: € 4.391,00, 2005: € 6.813,98 und 2007: 23,11) bzw. die genannten bescheidmäßig festzusetzenden Abgabengutschriften zu Unrecht festgesetzt wurden, sowie

c.) in den Jahren 2005 und 2008 dazu beigetragen, dass seine Schwester g unter Verletzung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht für die Veranlagungsjahre 2003 und 2006 Einkommensteuern in Höhe von insgesamt € 8.486,24 (2003: € 7.245,26 + 2006: € 1.240,98) verkürzt hat, indem auf seine Veranlassung hin seine eigene gewerbliche Betätigung unter der Firma "e" seiner Schwester als „Strohfrau“ zugerechnet wurde und solcherart auch die für diese Jahre von ihm erzielten Verluste zu Unrecht in deren steuerlichen Rechenwerk berücksichtigt wurden, wodurch die genannten Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden,

und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG als unmittelbarer Täter [Faktum Pkt. b.)] bzw. als Beitragsträger iSd § 11 letzte Alt. FinStrG [Faktum Pkt. c.)] und nach § 33 Abs. 2 Iit. b FinStrG [Faktum Pkt. a.)] begangen,

weshalb über ihn gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

**€ 10.000,00**

**(in Worten: Euro zehntausend)**

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

**zwei Monaten**

verhängt wird.

Dem Beschuldigten wird auch der Ersatz pauschaler **Verfahrenskosten** nach § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG in Höhe von **€ 500,00** und der Kosten eines allfälligen Vollzuges auferlegt, welche gegebenenfalls durch gesonderten Bescheid festgesetzt werden würden.

### **Entscheidungsgründe**

Mit dem angefochtenen Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Feldkirch als Organ des Finanzamtes Bregenz als Finanzstrafbehörde I. Instanz vom 12. November 2010, StrNr. 097/2010/00183-001, der Beschuldigte für schuldig erkannt, im Amtsreich des Finanzamtes Bregenz im Zeitraum 08/2006 bis 01/2008 vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG entsprechenden Lohnkonten, nämlich dadurch, dass im Lohnkonto des Dienstnehmers h nicht sämtliche ausbezahlten Löhne erfasst und in der Folge unversteuert ausbezahlt wurden (Schwarzgeldzahlungen), für den Zeitraum 07/2006 bis 12/2007 eine Verkürzung an Lohnsteuer in Höhe von € 1.456,30 und an Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 246,60 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiemit die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG begangen zu haben,

weswegen über ihn nach § 33 Abs. 5 FinStrG in Anwendung des § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von EUR 500,00 und für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von einer Woche verhängt wurde.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit € 363,00 bestimmt.

Demgegenüber wurde das weitere Finanzstrafverfahren gegen a, insofern ihm zu Last gelegt wurde, er habe im Amtsreich des Finanzamtes Bregenz

a) als Abgabepflichtiger in den Jahren 2004 bis 2008 vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Einreichung unrichtiger Einkommensteuererklärungen (Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung), in denen die ihm zuzurechnenden und von ihm erwirtschafteten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Firma "e") nicht erklärt wurden, für die Jahre 2003 bis 2007 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von € 12.353,60 bewirkt; b) in den Jahren 2005 und 2008 vorsätzlich dazu beigetragen hat, dass seitens seiner Schwester g unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Einkommensteuer für das Jahr 2003 in Höhe von € 7.245,26 und für das Jahr 2006 in Höhe von € 1.240,98 bewirkt wurde, in dem diese in ihrer Steuererklärung 2003 und 2006 jeweils einen Verlust aus der Firma "e" erklärte und mit ihren eigenen Einkünften ausgeglichen hat, wobei sie lediglich als "Strohfrau" für den Beschuldigten fungierte und diese Verluste dem Beschuldigten zuzurechnen waren und hiemit zu a) die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG; zu b) die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung in Form der Beitragstätterschaft nach §§ 33 Abs. 1, 11 dritte Alternative FinStrG begangen gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Begründet wurde diese Entscheidung im Wesentlichen damit, dass der Beschuldigte auf Grund eines Konkursverfahrens im Jahr 2002 keinen Gewerbeschein mehr erhalten habe und deswegen seine Schwester g die Gewerbeberechtigung für das Gewerbe *Erbbewegungen* beantragt und erhalten habe. Sie habe dann unter der Bezeichnung Firma "e" firmiert, wobei der Beschuldigte nach außen hin nur bei ihr angestellt gewesen sei. Im Zuge einer Gesamtprüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA) im Jahr 2009 sei jedoch entdeckt worden, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Firma vom Beschuldigten geleitet und geführt worden sei. In den diesbezüglichen niederschriftlichen Vernehmungen vor der Vorarlberger Gebietskrankenkasse (VGKK) seien sowohl der Beschuldigte als auch seine Schwester vollumfänglich geständig gewesen, dass g nur als Strohfrau des Beschuldigten fungiert habe. Für die Geschwister I seien für diese Vorgehensweise keine steuerrechtlichen Überlegungen im Vordergrund gestanden. Für den Beschuldigten sei vordringlich gewesen, offene Baustellen abschließen zu können. Die damalige Steuerberaterin der IS habe diesen auch zu keinem Zeitpunkt erklärt, dass diese Vorgangsweise steuerrechtlich bedenklich sei und in ein strafbares Delikt führen könnte. Bei dieser Sachverhaltskonstellation könnte dem Beschuldigten weder ein vorsätzliches noch ein fahrlässiges Fehlverhalten im Sinne des § 33 FinStrG angelastet werden. Die Feststellung, dass der Beschuldigte dem Arbeitnehmer Herr k € 300,00 als Schwarzgeld ausbezahlt und hiedurch Lohnabgaben verkürzt habe, gründete der Erstsenat auf die zweifelsfreien Erhebungsergebnisse der GPLA.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Amtsbeauftragten vom 30. November 2010, wobei im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Vorerst wird vom Amtsbeauftragten festgestellt, dass Einkünfte von demjenigen zu versteuern seien, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen sei. Zurechnungssubjekt sei derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmensrisiko trage. Um dies zu realisieren, bedürfe es keiner besonderen steuerlichen Kenntnisse. Es könne nicht sein, dass eine vorgeschoßene Strohfrau nach außen hin die Einkünfte erkläre, deren wirtschaftlicher Erfolg aber der im Hintergrund agierende tatsächliche Machthaber, hier: der Beschuldigte, einstreifen würde. Sofern es hiedurch zu Steuerverkürzungen bzw. Steuerverschiebungen komme, sei dies nach dem Finanzstrafgesetz zu sanktionieren, weil falsche Steuererklärungen eingereicht worden seien. Es sei hiedurch eben zu einer unzulässigen Verschiebung der steuerlichen Einkünfte gekommen, wodurch es sowohl beim Beschuldigten als auch bei seiner Schwester zu Steuerverkürzungen gekommen sei. Dass die Schwester für 2004 und 2005 fälschlicherweise Gewinne des Beschuldigten fatierte (gegenüber dem Fiskus erklärt habe), ändere daran nichts, da im Finanzstrafverfahren aus rechtlichen Gründen eine Saldierung von Steuerüberzahlungen bei einem anderen Steuersubjekt mit Steuerverkürzungen beim Beschuldigten nicht möglich sei. Hiezu sei noch anzumerken, dass die von der Schwester fatierten Gewinne um die Lohnaufwendungen des Beschuldigten, der pro forma angestellt gewesen sei, zu niedrig bzw. die Verluste zu hoch ausgewiesen worden seien, während der Beschuldigte ob der geringen Lohnhöhe keine Steuern zu entrichten gehabt hätte. Die gegenständlich inkriminierten Taten würden in der Einreichung unrichtiger Arbeitnehmerveranlagungserklärungen bzw. im Beitrag zur Einreichung unrichtiger Einkommensteuererklärungen der Schwester liegen. Dass der Beschuldigte wegen dieser Vorgangsweise keinerlei Unrechtsbewusstsein gehabt und geglaubt hätte, dies sei legitim, müsse als durchsichtige Schutzbehauptung zurückgewiesen werden. Es werde daher beantragt, die Teileinstellung des Finanzstrafverfahrens aufzuheben und über den Beschuldigten dementsprechend einen Schulterspruch zu fällen, wobei eine schuld-, tat- und Täterangemessene Geldstrafe zu verhängen und die Ersatzfreiheitsstrafe entsprechend auszumessen und der Kostenanspruch anzupassen sei.

Der Beschuldigte ist zur Verhandlung trotz ausgewiesener Ladung nicht erschienen. Der Verteidiger hat hiezu vorgebracht, dass dieser überraschend krank geworden sei. Er sei aber mit einer Verhandlung in seiner Abwesenheit einverstanden.

Der Senat fasste hierauf den Beschluss auf Verhandlung in Abwesenheit des Beschuldigten.

**Zur Entscheidung wurde erwogen:**

Der Vorwurf der Schwarzlohnzahlung zu Faktum a) ist außer Streit gestellt, wurde doch dagegen weder vom Beschuldigten noch vom Amtsbeauftragten Berufung erhoben und ist dieses Faktum somit in Rechtskraft erwachsen (Straferkenntnisse erwachsen in Teilrechtskraft, wenn nicht deren gesamter Umfang angefochten wird, VwGH 15.5.1986, 84/16/0209 – ÖStZB 1987, 206). Es steht somit für die Berufungsbehörde bindend fest, dass die im erstinstanzlichen Schulterspruch umschriebene Tat begangen wurde.

Zum Einstellungsteil des erstinstanzlichen Erkenntnisses ist den vorgelegten Akten nachfolgender Sachverhalt zu entnehmen:

Im Jahr 2009 wurde bei der Firma "e" eine Gesamtprüfung der lohnabhängigen Abgaben durchgeführt. Erklärt wurden die Einkünfte der Firma von der Schwester des Beschuldigten, Frau g, welche über einen Gewerbeschein für *Erdbewegungen* verfügte. Der Beschuldigte war ab der Betriebseröffnung im April 2002 dort als Arbeitnehmer angestellt. Im Verlauf der Lohnabgabenprüfung verdichteten sich die Hinweise, dass nicht Frau I, sondern der Beschuldigte die Firmengeschäfte führte.

In der am 24. März 2009 durchgeföhrten Vernehmung bei der VGKK hat der Beschuldigte im Wesentlichen angegeben, dass er auf Grund eines gegen ihn gerichteten Konkursverfahrens im Jahr 2002 keinen Gewerbeschein mehr lösen habe können, weshalb seine Schwester einen solchen gelöst habe, da beabsichtigt gewesen sei, alte Aufträge weiterzuführen. Es sei dann ein Zweimannbetrieb gewesen, zeitweise mit Mitarbeitern. Der Beschuldigte habe diese angeworben, die Löhne abgemacht, die Mitarbeiter auf den Baustellen eingeteilt, die Anweisungen dort gegeben und die Offerte gemacht. Auch habe er in der Regel die Kundengespräche durchgeföhr. Seine Schwester habe sich hauptsächlich um das Versicherungsgeschäft gekümmert. Sie habe betreff der Firma "e" nichts gemacht. Der Dienstgeber dort sei der Beschuldigte gewesen.

g hat in ihrer Vernehmung am 24. März 2009 die Angaben ihres Bruders bestätigt. Sie hat hiezu ergänzend im Wesentlichen zu Protokoll gegeben, ihr Bruder sei damals mit der Firma I in Konkurs gewesen. Weil er den Namen I, der schon bekannt gewesen sei, weiterverwenden habe wollen, habe er sie gebeten, den Gewerbeschein für *Erdbewegungen* zu lösen, damit er weiterarbeiten könne. Sie habe das dann gemacht, um ihm zu helfen. Das Firmenkonto sei auf ihren Namen gelaufen, nur sie sei zeichnungsberechtigt gewesen. Ihr Bruder habe aber via Internet alle Überweisungen gemacht. Bei der Bank habe sie unterschrieben, was ihr vorgelegt worden sei. Die Steuerberaterin habe ihr Bruder angeworben.

Das Finanzamt Bregenz hat auf Grund dieser Mitteilungen der VGKK eine Außenprüfung vorgenommen und die Einkünfte aus dem Betrieb "e" dem Beschuldigten zugerechnet, woraus Abgabennachforderungen an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt € 12.352,87 für die Zeiträume von 2003 bis 2007 resultierten.

In rechtlicher Hinsicht ist dazu anzumerken:

Gemäß § 119 Abs.1 Bundesabgabenordnung (BAO) sind vom Abgabenpflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabenpflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsmäßig erfolgen. Gemäß Abs. 2 leg. cit. dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen und für die Festsetzung der Abgaben bilden.

Die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wird somit durch Unterlassung der Bekanntgabe maßgeblicher Umstände wie durch unrichtige oder unvollständige Bekanntgabe verletzt.

Gemäß § 120 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen dem Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die unter anderem hinsichtlich der Einkommensteuer die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beendigen.

Gemäß § 134 Abs. 1 BAO in der zu den gegenständlichen Tatzeitpunkten gültigen Fassung hat der Abgabepflichtige die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer bis zum Ende des Monates April bzw. Juni (im Fall der elektronischen Übermittlung der Abgabenerklärung) jedes Folgejahres einzureichen.

Gemäß § 76 Abs.1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 hat der Arbeitgeber bzw. der Wahrnehmende seiner steuerlichen Interessen für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto zu führen.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG hat sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig gemacht, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG 1988 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer oder derartigen Dienstgeberbeiträgen bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat. Dabei ist eine Verkürzung gemäß Abs. 3 lit. b der Gesetzesstelle bewirkt, wenn solche selbst zu berechnenden Abgaben (bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt) nicht entrichtet bzw. abgeführt worden sind (in der im gegenständlichen Fall zur Tatzeit geltenden Fassung).

Eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG begeht, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder

Wahrheitspflicht den Umstand seiner gewerblichen Betätigung gegenüber dem Fiskus nicht anzeigt bzw. in seiner Einkommensteuererklärung daraus erzieltes Einkommen verheimlicht und hiedurch bewirkt, dass die Jahreseinkommensteuer infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde unter Umgehung des Abgabenanspruches nicht festgesetzt wird bzw. ihm sogar zu Unrecht entsprechende Gutschriften am Abgabenkonto erteilt werden.

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.

Eine Abgabenverkürzung nach 33 Abs. 1 FinStrG ist somit u.a. bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden (§ 33 Abs. 3 lit. a 1. Alternative FinStrG) oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten (§ 33 Abs. 3 lit. a 2. Alternative FinStrG) oder wenn Abgabengutschriften, die bescheidmäßig festzusetzen sind (hier: die angesprochenen Einkommensteuergutschriften), zu Unrecht festgesetzt werden (§ 33 Abs. 3 lit. c FinStrG).

Durch § 11 FinStrG wird der Grundsatz aufgestellt, dass alle Beteiligungsformen gleich zu behandeln sind (Einheitstäterschaft). Damit ist auch jeder, der in einer strafrechtlich relevanten Weise an einem Finanzvergehen mitwirkt, Täter. Aus dem in § 11 FinStrG verankerten Einheitstäterbegriff folgt, dass der unmittelbare Täter (1. Fall), Bestimmungstäter (2. Fall) und Beitragstäter (3. Fall) selbstständig (unabhängig von der Strafbarkeit der anderen Beteiligten) für eigenes Unrecht und eigene Schuld haften, wobei ein wertender Unterschied zwischen den drei Beteiligungsformen nicht gemacht werden kann.

Der verfahrensgegenständliche Sachverhalt erschließt sich aus der Aktenlage und wird auch von den Parteien nicht bestritten.

Demnach war der Beschuldigte, obwohl er als der tatsächliche Betreiber und Dienstgeber unter der Firma "e" gehandelt hat und auch die Gewinne aus der Betätigung einstreifte, in gemeinsamer Absprache bei seiner Schwester Iris I, der Gewerbescheininhaberin für *Erdbewegungen*, nach außen hin lediglich angestellt und hat dabei nur einen geringen Lohn unterhalb des Existenzminimums bezogen. Da er sich in Konkurs befunden hat, hat er durch diese Scheinkonstruktion einen vollen Sozialversicherungsschutz innegehabt, war aber vor andrängenden Gläubigern geschützt.

Hiezu ist auszuführen:

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Mietrecht (zur Weiter- oder Unter Vermietung), auf ein Nutzungsrecht oder auf eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die rechtliche Gestaltung ist dabei nur insoweit maßgebend, als sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (vgl. VwGH 29.5.1990, 90/14/0002; VwGH 18.10.1995, 95/13/0176; VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022), (Doralt, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 142).

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Für die Zurechnung von Einkünften ist somit entscheidend, ob das Zurechnungssubjekt (hier: der Beschuldigte) über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann.

Die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb "e" sind demzufolge zweifelsfrei dem Beschuldigten zuzurechnen, wurde das Unternehmen doch tatsächlich völlig von ihm beherrscht bzw. sind sämtliche geschäftliche Dispositionen von ihm getroffen worden. Je nach seinem geschäftlichen Erfolg hat sich dabei das von ihm verfügbare eigene Vermögen vermehrt oder vermindert. Seine Schwester g hatte, wie aus den oben angeführten Vernehmungen erhellt, in dem Unternehmen keinerlei relevante Tätigkeiten oder Befugnisse inne. Ihre Funktion in dem Unternehmen hat sich, wie bereits erwähnt, in der Innehabung des Gewerbescheines für *Erbbewegungen* und im Auftreten nach außen hin den Behörden und Banken gegenüber als Unternehmerin erschöpft.

Der Beschuldigte hat das Weiterlaufen seiner gewerblichen Betätigung gegenüber dem Finanzamt nicht angezeigt, weshalb – wie oben ausgeführt – die Abgabenbehörde von ihren diesbezüglichen Abgabenansprüchen keine Kenntnis erlangte und hinsichtlich der Veranlagungsjahre 2004, 2005 und 2007 die Festsetzung der Einkommensteuer in Höhe von € 4.391,00 (2004), € 6.813,98 (2005) und € 23,11 (2007) nicht bis zum Ablauf der jeweiligen Erklärungsfrist (am 30. Juni 2005, 30. Juni 2006 bzw. 30. Juni 2008) vornehmen konnte.

Der Beschuldigte lukrierte infolge seiner Behauptung, ein Arbeitnehmer zu sein, und infolge der beschriebenen unrechtmäßigen Gewinnverlagerung an seine Schwester mittels eingereichten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung überdies für das Jahr 2003 eine

Abgabengutschrift in Höhe von € 110,00 (Bescheid vom 7. März 2005), für 2004 eine solche von € 110,00 (Bescheid vom 8. März 2005), für 2005 eine solche von € 110,00 (Bescheid vom 4. Oktober 2007), für 2006 eine solche von € 110,00 (Bescheid vom 4. Oktober 2007) und für 2007 eine solche von € 684,78 (Bescheid vom 17. Oktober 2008). Weiters wurden die Verluste des Betriebes in Höhe von € 17.465,53 im Jahr 2003 sowie in Höhe von € 3.237,36 im Jahr 2006 von g in ihren jeweiligen Einkommensteuerjahreserklärungen erklärt und mit ihren anderen positiven Einkünften als Versicherungsmaklerin ausgeglichen, was bei ihr eine zu niedrige Vorschreibung an Einkommensteuer von insgesamt € 8.486,24 (2003: € 7.245,26, Bescheid vom 24. Juni 2005; 2006: € 1.240,98, Bescheid vom 22. April 2008) ergeben hat.

Im Gegenzug hat g allerdings auch in ihren Steuererklärungen für die Jahre 2004 und 2005 die Gewinne des brüderlichen Betriebes fatiert, welche allerdings um die Lohnaufwendungen des Beschuldigten, der ja nur pro forma bei ihr angestellt war, zu niedrig ausgewiesen wurden. Es ist hiedurch hinsichtlich dieser Jahre bei ihr zu Steuerüberzahlungen gekommen, welche freilich nicht mit ihren Steuerverkürzungen oder mit den Steuerverkürzungen des Beschuldigten, somit sogar einem anderen Steuersubjekt, saldiert werden können, wenngleich dieser Umstand in gesamthafter Betrachtung im Rahmen der Strafbemessung bei g eine mildernde Auswirkung gehabt haben muss.

Nachdem schließlich dem Beschuldigten die Einkünfte aus seinem Betrieb zugerechnet wurden, resultierten daraus Einkommensteuernachforderungen für die Jahre 2003 bis 2007 in Höhe von insgesamt € 12.352,87, wie detailliert aus dem Spruch ersichtlich.

Zur subjektiven Tatseite ist auszuführen:

In der Vernehmung vom 8. Juli 2010 beim Finanzamt Bregenz als Finanzstrafbehörde I. Instanz hat der Beschuldigte angegeben, dass seine Aussagen vor der VGKK der Wahrheit entsprechen würden. Die günstigste Gestaltung der Dinge sei legitim. Gemacht worden sei dies wegen seines finanziellen Desasters, den Gewerbeschein habe seine Schwester lösen müssen, weil er wegen des Konkursverfahrens keinen solchen bekommen habe. An Herrn k habe er kein Schwarzgeld bezahlt.

Schließlich hat sich der Beschuldigte in der mündlichen Verhandlung am 1. Oktober 2010 vor dem Erstsenat nicht schuldig im Sinne der Stellungnahme des Amtsbeauftragten bekannt. Es sei alles ordnungsgemäß über das Steuerberatungsbüro m abgewickelt worden. Die Aussage vor der VGKK sei eine Notlüge gewesen. Es sei damals sinnvoll gewesen, so auszusagen, um das Verfahren abzukürzen. Die steuerliche Zurechnung habe Frau m vorgenommen. Es sei nie

ein Thema gewesen, ob bei ihm oder bei seiner Schwester die steuerrechtlichen Agenden abgerechnet werden. Bereits im Rahmen des Konkursverfahrens habe Frau n sie betreut und die Buchhaltung gemacht. Es sei n klar gewesen, dass die Übertragung der Geschäfte auf die Schwester mit dem Konkurs im Zusammenhang gestanden sei. Es sei den Geschwistern I nicht darum gegangen, irgendwelche steuerrechtlichen Vorteile zu lukrieren. Es sei einzig und allein darum gegangen, die offenen Aufträge noch abzuschließen. Das Büro der Firma sei sowohl für die Versicherungstätigkeit seiner Schwester als auch für die Firma genutzt worden.

Frau n hat nunmehr am 12. November 2010 in der mündlichen Verhandlung vor dem Erstenat als Zeugin u.a. angegeben, dass der Auftrag auf Übergang der Firma *Erdbewegungen* auf Frau I vom Beschuldigten gekommen sei. Der Chef der Firma sei a gewesen. g habe lediglich den Kopf hingehalten, ansonsten so gut wie gar nichts getan. Man sei damals davon ausgegangen, dass die Firma Gewinne mache, über steuerliche Erwägungen sei nicht gesprochen worden. Sie habe weder den Beschuldigten noch seine Schwester darauf aufmerksam gemacht, dass sie sich bei dieser Konstruktion allenfalls strafbar machen könnten. Der Beschuldigte habe schon Kenntnisse im Steuerrecht, g eher weniger bzw. eher gar nicht. a habe auch gewusst, wie man Gewinne aus steuerrechtlicher Sicht zurechnen würde. Der Beschuldigte habe damals schon gewusst, dass sowohl die Gewinne als auch Verluste seiner Schwester zugerechnet würden, welche damals auch ein zweites Einkommen (aus Versicherungstätigkeit) gehabt habe. Es habe damals zum Teil Verluste und zum Teil Gewinne gegeben. Global gesehen habe es nach Ansicht der Steuerberaterin keinen großen Unterschied gemacht, bei wem die Versteuerung vorgenommen werde.

Frau g hat in der o.a. Verhandlung als Zeugin u.a. angegeben, dass ihre Angaben vom 24. März 2009 richtig seien. Sie habe keine Gelder aus der Firma genommen. Steuerliche Überlegungen habe es nicht gegeben. Sie wüsste nicht, von wem sie gewarnt worden wäre, dass die Zuzählung der Gewinne und Verluste aus der Firma *Erdbewegungen* an sie irgendetwas Unrechtes wäre. Sie habe diesbezüglich kein steuerliches Unrechtsbewusstsein gehabt.

Der Berufungssenat hat hiezu erwogen:

Es ist steuerliches Allgemeinwissen, dass man gegenüber den Abgabenbehörden wahrheitsgemäß und vollständige Angaben zu machen hat, und es verboten ist, eine andere Person gegenüber den Behörden bzw. gegenüber dem Fiskus als Inhaberin des eigenen Unternehmens bzw. als Nutznießerin einer gewerblichen Betätigung zur Irreführung der andrängenden Gläubiger vorzuschieben.

Entgegen der Ansicht des Erstsenates bietet die Aktenlage auch keinen Anlass zur Annahme, dem Beschuldigten als erfahrenem Geschäftsmann wäre dieser Umstand unbekannt gewesen und geht der Berufungssenat demzufolge bedenkenlos von dessen Wissen über die Abgabenunredlichkeit seiner strafrelevanten Vorgangsweise und der dadurch verursachten Abgabenverkürzungen (zumindest dem Grunde nach, siehe unten) aus.

Im Gegenteil wird Herr I sogar als eine Person mit Kenntnissen im Steuerrecht geschildert, welche auch gewusst habe, wie man Gewinne zurechnet (Aussage der Zeugin m).

Die gewählte Verschleierungsmaßnahme hat den Geschwistern I im Gesamten vorerst eine Steuerersparnis von rund € 13.500,00 gebracht.

Zu Gunsten des Beschuldigten ist aber zu konstatieren, dass g – wie oben ausgeführt – infolge der Gewinnübernahmen in den Jahren 2004 und 2005 auch steuerliche Überzahlungen von rund € 7.400,00 leisten musste (bei verkürzten Einkommensteuern von € 8.486,24).

Mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit ist daher eine gewerbsmäßige Vorgangsweise des Beschuldigten im Sinne des § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG (*"sich durch wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen"*) im Zweifel nicht erweislich, wenngleich er sich auch nicht zu schade gewesen ist, zur Erzielung deliktischer Erfolge für seine eigene Person von lediglich jeweils € 110,00 fälschlicherweise Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung einzureichen.

Im Kern geht es im Übrigen darum, dass der Beschuldigte und seine Schwester gegenüber dem Fiskus so getan haben, als ob der wirtschaftliche Erfolg (die Gewinne und Verluste) aus der gewerblichen Betätigung im Rahmen der Firma "e" nicht ihm, sondern seiner Schwester zuzurechnen wäre.

In der Gesamtschau bietet der Beschuldigte – unbeschadet des Umstandes, dass ihm aus seinen Steuervermeidungen eine Gewerbsmäßigkeit nicht erweislich ist – das Bild eines dreisten und gierigen Geschäftsmannes, welcher mit dem Ziel, seine Gläubiger zu schädigen und in die Irre zu führen, seine eigene Schwester dahingehend manipuliert hat, sich gegenüber den Behörden an seiner Statt als Betreiberin seines Gewerbebetriebes auszugeben.

Festzuhalten ist dabei, dass jedenfalls nicht rechtliche Rahmenbedingungen einen Zwang auf den Beschuldigten ausgeübt haben, jahrelang ein Lügengebäude aufzurichten: Viele Menschen üben selbständige Tätigkeiten aus, bei welchen die Gewerbeberechtigung von anderen Personen beigesteuert wird.

Seine Einstellung zeigt sich auch in seinen ursprünglichen freimütigen Angaben: "Die günstigste Gestaltung der Dinge ist legitim" (Beschuldigteneinvernahme vom 8. Juli 2010). Mag auch das vordergründige Ziel seines deliktischen Handelns nicht nur in der (wenngleich nicht gewerbsmäßigen) Maximierung von rechtswidrigen Steuerersparnissen gelegen sein, ist es jedenfalls auch als ein Teil des Motivbündels des Beschuldigten (neben seinem Bestreben, die andrägenden Gläubiger Glauben zu machen, er hätte nur ein Einkommen im Ausmaß eines unpfändbaren Mindestgehaltes) zu sehen.

Dabei ist es für die Erfüllung des vorgeworfenen Tatbildes nicht erforderlich, dass der Beschuldigte bei seiner Tatbegehung in genauer Kenntnis von der Höhe der von ihm veranlassten Abgabenverkürzungen betreffend seine Person bzw. betreffend seine Schwester gewesen wäre.

Der Nachweis, dass er es ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat, durch das von ihm und seiner Schwester erzeugte Lügengebäude hinsichtlich bestimmter Veranlagungsjahre rechtswidrige Steuerersparnisse in genau umrissener (die aus der konkreten Zuordnung der Erwerbsquelle sich erschließenden Abgaben), wenngleich betragsmäßig unbestimmter Höhe zu erzwingen, genügt.

a hat die ihm vom Amtsbeauftragten vorgeworfenen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.1 FinStrG daher auch tatsächlich zu verantworten.

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 der Bemessung der Strafe dabei die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwagen, aber auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Betreff der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschuldigten liegt dem Berufungssenat ein Protokoll vom 25. März 2010 aus dem Einbringungsakt des Finanzamtes vor, aus welchem hervorgeht, dass er mit seiner jetzigen Gattin mit einem gemeinsamen Kind und einem Kind aus früherer Ehe der Gattin zusammenlebe, wobei er für zwei weitere Kinder unterhaltpflichtig sei. Seine Verbindlichkeiten würden sich auf rund 1 Mio. Euro belaufen. Er arbeite bei der Firma o, Textilgesellschaft, und handle dort mit Schwimmbädern, sein Gehalt sei gering.

Abgabenhinterziehungen nach § 33 FinStrG werden mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. Daneben

kann nach Maßgabe des § 15 FinStrG auf eine Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten erkannt werden.

Hat jemand durch eine Tat oder durch mehrere selbständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben oder verschiedener Art begangen und wird über diese Finanzvergehen gleichzeitig erkannt, so ist gemäß § 21 Abs. 1 FinStrG auf eine einzige Geldstrafe zu erkennen. Gemäß § 21 Abs. 2 FinStrG ist die einheitliche Geldstrafe jeweils nach der Strafdrohung zu bestimmen, welche die höchste Strafe androht. Hängen die zusammentreffenden Strafdrohungen von Wertbeträgen ab, so ist für die einheitliche Geldstrafe die Summe dieser Strafdrohungen maßgebend.

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafrahmen beträgt € 36.597,78.

Bei gleich zu gewichtenden Erschwerungs- und Milderungsgründen und durchschnittlichen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen beim Beschuldigten wäre daher von einer Geldstrafe in Höhe von etwa € 18.000,00 auszugehen.

Richtig zu sein scheint die Überlegung, dass die vom Beschuldigten gewählte Vorgangsweise ein in gewissen Kreisen gängiges Verhaltensmuster darstellt.

Gerade dieser Umstand gebietet an sich eine empfindliche Bestrafung im Falle der Aufdeckung derartiger Malversationen, um andere potentielle Finanzstraftäter in ähnlicher Lage wie der Beschuldigte von gleichartigen Verfehlungen abzuhalten (Generalprävention).

Bemerkenswert ist auch die enorme vom Beschuldigten an den Tag gelegte deliktische Energie, welche sich in der Einflussnahme auf andere Personen und in dem Umstand, dass er unter Ausnutzung jeder Gelegenheit gegenüber dem Fiskus auch kleine finanzielle Vorteile (die beantragten Gutschriften) wahrgenommen hat.

Erschwerend ist auch die Vielzahl seiner deliktischen Angriffe über einen langen Zeitraum hinweg.

Zu seinen Gunsten spricht das ursprünglich von ihm abgelegte (wenngleich später widerrufene) Geständnis, welches zur Wahrheitsfindung beigetragen hat, die wirtschaftliche Zwangslage, in der er sich bei der Konstruktion seines Lügengebäudes befunden hat, sowie seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit. Zudem hat die Spezialprävention durch die Beendigung der eigenen unternehmerischen Tätigkeit an Bedeutung verloren, der Beschuldigte befindet sich dzt. im Angestelltenverhältnis, wobei allerdings nicht ausgeschlossen werden kann, dass er wiederum selbständig unternehmerisch tätig wird.

In gesamthafter Abwägung dieser Argumente ist der obgenannte Ausgangswert auf € 24.000,00 zu erhöhen.

Die aus der Aktenlage ersichtlichen Sorgepflichten sind mit einem Abschlag um € 4.000,00 zu berücksichtigen; die derzeitige triste finanzielle Lage des Beschuldigten schlägt mit einer weiteren Verringerung um die Hälfte zu Buche, weshalb sich eine Geldstrafe von € 10.000,00 als tat- und schuldangemessen erweist.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei aber der Umstand der derzeitigen finanziellen Zwangslage des Beschuldigten außer Ansatz zu lassen ist.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 Iit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00, festzusetzen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 5. Mai 2011