

weitere GZ. RV/6300003/2014

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Salzburg 2 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Dr. Richard Tannert , den Richter Dr. Peter Meister und die fachkundigen Laienrichter Mag. Gottfried Warter und Mag. Bernadette Reichl in der Finanzstrafsache gegen A, geb. xxxx, ehem. Geschäftsführerin, whft. XXX, vertreten durch Dr. Bernhard Kettl, Rechtsanwalt, Clemens Krauss-Str. 21, 5020 Salzburg, wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehungen nach §§ 33 Abs. 1 und 2 lit. a, 38 Abs. 1 lit. a (BGBI 1994/681) bzw. 38 Abs. 1 (BGBI I 2010/104) des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerden der Beschuldigten vom 24. Februar 2014 (2 Schriftsätze) und des Amtsbeauftragten vom 14. Februar 2014 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamt Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde vom 11. Juni 2013, StrNr. 091/2011/00634-001, in der Sitzung am 4. Februar 2016 nach in Anwesenheit der Beschuldigten, ihres Verteidigers, des Amtsbeauftragten Hofrat Mag. Wolfgang Pagitsch sowie der Schriftführerin Sabine Hasenöhrl durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde der Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und der im Übrigen unverändert bleibende Schuldspruch des Spruchsenates dahingehend abgeändert, dass
1.) das gegen A unter der StrNr. 091/2011/00634-001 anhängige Finanzstrafverfahren wegen des Vorwurfs, sie habe überdies betreffend das Veranlagungsjahr 2008 eine gewerbsmäßige Hinterziehung an Umsatzsteuer nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a (BGBI 1994/681) FinStrG in Höhe von € 228,44 und
betreffend den Voranmeldungszeitraum Dezember 2011 eine gewerbsmäßige Hinterziehung der Vorauszahlung an Umsatzsteuer nach §§ 33 Abs. 2 lit. a, 38 Abs. 1 (BGBI I 2010/104) FinStrG begangen,
gemäß §§ 82 Abs. 3 lit. c 1. Alt., 136 Abs. 1 FinStrG eingestellt wird, und
2. die Verkürzungsbeträge an gewerbsmäßig hinterzogener Umsatzsteuer für die Veranlagungsjahre 2009 und 2010 um € 1.104,73 und € 1.867,23 verringert werden.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde der Beschuldigten als unbegründet abgewiesen.

III. Der Beschwerde des Amtsbeauftragten wird Folge gegeben und der Strafausspruch des Spruchsenates dahingehend abgeändert, dass er zu lauten hat:

In Anbetracht der von A nach Pkt. a.) und des teilweise abgeänderten Pkt. b.) des Schulterspruches des Spruchsenates wird über sie unter Bedachtnahme auf die zu StrNr. 091/2013/00628-001 am 6. März 2015 ergangene Strafverfügung wegen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG und gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehung nach §§ 33, 38 Abs. 1 lit. a (BGBl 1994/681) FinStrG [gemeint: § 38 Abs. 1 (BGBl I 2010/104) FinStrG] gemäß §§ 33 Abs. 5, 38 Abs. 1 lit. a (BGBl 1994/681) bzw. 38 Abs. 1 (BGBl I 2010/104) iVm § 21 Abs. 1 bis 3 FinStrG eine **Zusatzstrafe** von

€ 35.000,00

(in Worten: Euro fünfunddreissigtausend)

und gemäß §§ 20, 21 Abs. 3 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine **zusätzliche Ersatzfreiheitsstrafe** von

37 (siebenunddreissig) Tagen

verhängt.

IV. Der Ausspruch über die Verfahrenskosten bleibt unverändert.

V. Gegen diese Entscheidung ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ dieser Finanzstrafbehörde vom 11. Juni 2013, StrNr. 091/2011/00634-001, wurde A schuldig gesprochen, sie habe [im Amtsbereich dieses Finanzamtes] als verantwortliche Geschäftsführerin der B-GmbH [, sohin als Wahrnehmende deren steuerlichen Interessen] vorsätzlich

a.) unter Verletzung der abgabenrechtlichen [Anzeige-,] Offenlegungs- und Wahrheitspflicht [in den Jahren 2009 und 2010] eine Verkürzung an Kapitalertragsteuer in Höhe von insgesamt € 25.011,67 (jahrweise aufgeschlüsselt: 2009 € 10.370,00 + 2010 € 14.641,67) bewirkt, [indem sie die in diesen Zeiträumen zugeflossenen Ausschüttungen nicht gemeldet und die sich daraus ergebenden selbst zu berechnenden und abzuführenden Kapitalertragsteuern nicht einbehalten und binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge an die zuständige Abgabenbehörde abgeführt, statt dessen aber unter Verwendung von Scheinrechnungen der "N" die Begleichung von betrieblichen Verbindlichkeiten vorgetäuscht habe],

b.) unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht [in den Jahren 2009 bis 2011] betreffend die Veranlagungsjahre 2008 bis 2010 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 23.209,73 (2008: € 228,44 + 2009: € 9.400,73 + 2010: € 13.580,56) sowie für die Veranlagungsjahre 2009 und 2010 eine Verkürzung an Körperschaftsteuer in Höhe von € 21.240,70 (2009: € 10.036,70 + 2010: € 11.204,00)

bewirkt, [indem sie im steuerlichen Rechenwerk und den Steuererklärungen unter Verwendung von Scheinrechnungen der "N" fingierte Betriebsausgaben zum Ansatz gebracht hat, wodurch die bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben in angeführter Höhe zu niedrig festgesetzt worden seien], sowie

c.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von einer dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldung betreffend den Voranmeldungszeitraum Dezember 2011 "durch Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldung" eine Verkürzung [einer Vorauszahlung] an Umsatzsteuer in Höhe von € 1.275,00 bewirkt, wobei es ihr in allen Fakten jeweils darauf angekommen sei, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, und hiedurch gewerbsmäßige Abgabenhinterziehungen nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a (BGBI 1994/681) [bzw. § 38 Abs. 1 (BGBI I 2010/104) (USt, KÖSt 2010)] FinStrG [Fakten a.) und b.)] und nach §§ 33 Abs. 2 lit. a, 38 Abs. 1 FinStrG [Faktum c.)] begangen, weshalb über sie gemäß §§ 33 Abs. 5, 38 Abs. 1 lit. a (BGBI 1994/681) [bzw. 38 Abs. 1 (BGBI I 2010/104) iVm § 21 Abs. 1 und 2] FinStrG eine Geldstrafe von € 15.000,00 und [gemäß § 20 FinStrG] für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von vier Wochen verhängt wurden.

Gemäß § 185 [Abs. 1 lit. a und d] FinStrG wurde der Beschuldigen auch der Ersatz pauschaler Verfahrenskosten in Höhe von € 500,00 und der Kosten eines allfälligen Strafvollzuges, welche gegebenenfalls mit gesondertem Bescheid festgesetzt werden, auferlegt.

Seiner Entscheidung hat der Spruchsenat im Wesentlichen folgende Feststellungen zugrundegelegt [Ergänzungen des Bundesfinanzgerichtes in eckiger Klammer]:

Die am xxxx geborene, die österreichische Staatsbürgerschaft besitzende und finanzstrafrechtlich unbescholtene Beschuldigte A ist sorgepflichtig für eine Tochter im Alter von 13 Jahren und beziehe ein Einkommen von monatlich netto rund € 1.000,00.

[Am 24. Jänner 2003 gründete A die B-GmbH mit dem Unternehmensgegenstand Gütertransporte in Y, Deutschland, bei welcher sie als Alleingesellschafterin auch, zumindest offiziell, die alleinige Geschäftsführung ausübte. Am 21. April 2005 wurde die GmbH auch im österreichischen Firmenbuch mit der Zweigniederlassung an der Anschrift XXX, der Wohnanschrift der Beschuldigten, eingetragen (Veranlagungsakt StNr. 91xxx, Dauerakt). Am 1. September 2005 hat die GmbH einen LKW-Stellplatz in Z angemietet und den Filialbetrieb in Z aufgenommen (Erklärung Jahresabschlüsse des Unternehmens).

Es erfolgte eine rasche Ausweitung des Geschäftsbetriebes in Österreich, wobei bei Umsätzen von € 107.013,91 (2005), € 487.260,13 (2006), € 686.597,88 (2007), € 823.720,00 (2008), € 1.199.335,14 (2009) und € 1.436.004,89 (2010) Verluste von - € 10.312,01 (2005), -€ 1.933,70 (2006), -€ 1.355,48 (2007), Gewinne von € 9.672,70 (2008) und € 16.299,65 (2009), sowie ein Verlust von -€ 8.538,69 (2010) gegenüber dem österreichischen Fiskus erklärt wurden (genannter Veranlagungsakt, eingereichte Bilanzen). Nach Vornahme von Hinzurechnungen wurden solcherart Einkünfte aus

Gewerbebetrieb in Höhe von € 9.660,63 (2008), € 27.396,26 (2009) und -€ 4.883,33 (2010) erklärt (Finanzstrafakt StrNr. 091/2011/00634-001, Bl. 15), wobei die nach den Angaben der Beschuldigten erstellten Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen für die Veranlagungsjahre 2008 bis 2010 am 24. Juli 2009, am 16. November 2010 und am 30. November 2011 dem Finanzamt Salzburg-Stadt auf elektronischem Wege übermittelt wurden und zu erklärungsgemäßen Festsetzungen von Umsatz- und Körperschaftsteuer mittels Bescheide vom 28. Juli 2009 (2008), vom 17. November 2010 (2009) und vom 2. Dezember 2011 (2010) führten (Datensätze Veranlagungsverfahren, genannter Finanzstrafakt I, Bl. 36, 40 und 44; Kontoabfrage betreffend die GmbH vom 12. Jänner 2016).

Während der genannten Jahre wurden beim Finanzamt Salzburg-Stadt nach den Angaben der Beschuldigten für die jeweiligen Voranmeldungszeiträume Umsatzsteuervoranmeldungen elektronisch eingereicht und die entsprechenden Zahllisten entrichtet (Kontoabfrage).

In gleicher Weise wurden der Abgabenbehörde auch nach den Angaben der Beschuldigten erstellte Voranmeldungen für Jänner bis Oktober 2011 (mit Fälligkeiten vom 15. März 2011, 15. April 2011, 16. Mai 2011, 15. Juni 2011, 15. Juli 2011, 16. August 2011, 15. September 2011, 17. Oktober 2011, 15. November 2011 und 15. Dezember 2011) übermittelt und antragsgemäß am 30. März 2011, 28. April 2011, 30. Mai 2011, 29. Juni 2011, 28. Juli 2011, 30. August 2011, 29. September 2011, 28. Oktober 2011, 29. November 2011 bzw. 28. Dezember 2012 verbucht (Kontoabfrage; Abfrage der USt-Daten, Finanzstrafakt Bl. 55). Die entrichteten Vorauszahlungen an Umsatzsteuer haben den solcherart bekanntgegebenen Zahllisten von € 6.415,81 (01/11), € 11.281,48 (02/11), € 6.578,86 (03/11), € 19.715,94 (04/11), € 26.317,25 (05/11), € 20.829,60 (06/11), € 23.094,46 (07/11), € 7.575,56 (08/11), € 21.183,40 (09/11) und € 15.327,27 (10/11) entsprochen (Kontoabfrage). Ebenso wurde auch die am 16. Jänner 2012 fällige Vorauszahlung an Umsatzsteuer für November 2011 in Höhe von € 26.532,55 am 20. Jänner 2012 entrichtet, wobei die diesbezügliche Voranmeldung schon am 11. Jänner 2012 eingereicht worden war (Kontoabfrage; USt-Daten, Finanzstrafakt I Bl. 55).

Im nach den Angaben der Beschuldigten erstellten steuerlichen Rechenwerk für 2009, 2010 und Jänner bis Oktober 2011 waren Rechnungen einer Firma "N" in Höhe von brutto € 49.776,00 (2009), € 70.280,00 (2010) und € 76.843,99 (Jänner bis Oktober 2011) (netto € 41.480,00 + USt € 8.296,00 {2009}, € 58.566,67 + USt € 11.713,33 {2010}, € 64.036,66 + USt € 12.807,33 {01-10/2011}) für an das Unternehmen erbrachte Fremdleistungen - laut den Belegen ausgeführte Transportleistungen - enthalten (Rechnungskopien Arbeitsbogen ABNr. yyy1). Die Nettobeträge waren für 2009 und 2010 gewinnmindert als Betriebsausgaben geltend gemacht worden; hinsichtlich der in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuern waren von der Beschuldigten bzw. der B-GmbH in den Voranmeldungen bzw. Umsatzsteuerjahreserklärungen für 2009 und 2010 sowie in den Voranmeldungen für Jänner bis Oktober 2011 entsprechende Vorsteuern geltend gemacht

worden (Niederschrift über die Schlussbesprechung zur Außenprüfung vom 27. Februar 2012, ABNr. yyy1, Tz. 2, Tz. 6.a, Finanzstrafakt I, Bl. 6 und 9).

Am 13. Dezember 2011 hat jedoch C - nach Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der D am 16. Juni 2011 - in einem Geständnis vor der Finanzpolizei bzw. der Finanzstrafbehörde Salzburg-Stadt eingeräumt, dass sämtliche Rechnungen der Firma "N" alias D unter anderem an die B-GmbH lediglich Scheinrechnungen gewesen waren, welche C, beschäftigt als Fahrer bei E und auch in einer Videothek an der Anschrift cccc, nach einer Idee und Anleitung des F - welchen er im Postlager bei E kennengelernt hatte - entsprechend den jeweiligen Anforderungen durch die Scheinrechnungskunden erstellt hatte, ohne dass diesen Rechnungen ein Leistungsaustausch zugrunde gelegen wäre. In der Videothek hatte sich für C eine entsprechende Gelegenheit für derartige Manipulationen ergeben, weil ihm seine über 70 Jahre alte und erkrankte Mutter D die Führung der Geschäfte überlassen hatte (genannte Niederschrift zur Schlussbesprechung, Tz. 2, 6a, Finanzstrafakt I, Bl. 6 und 9; Protokoll "Selbstanzeige und Anzeige" des C vom 13. Dezember 2011, Kopie; siehe auch Abschlussbericht zur Finanzstrafsache gegen C, StrNr. mmmm, vom 23. Juni 2015).

Aufgrund dieser Information hat das Finanzamt Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde am 9. Februar 2012 unter Vorhalt der Verdachtslage eine Außenprüfung nach § 147 Bundesabgabenordnung (BAO) iVm § 99 Abs. 2 FinStrG bezüglich der B-GmbH für die Zeiträume 2008 bis 2011 zu ABNr. yyy1 begonnen (Arbeitsbogen, Prüfungsauftrag bzw. Nachschauauftrag).

Im Zuge des Prüfungsverfahrens ist dem Finanzamt die Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Dezember 2011 elektronisch übermittelt worden, in welcher die hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume Jänner bis Oktober 2011 aus den Scheinrechnungen der N geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von € 12.807,33 durch den steuerlichen Vertreter berichtet, soll heißen, vom Vorsteuerbetrag laut laufender Buchhaltung für den Voranmeldungszeitraum in Höhe von € 29.004,18 abgezogen und als Vorsteuerbetrag der Restbetrag von € 16.196,85 gemeldet worden war (Niederschrift über die Schlussbesprechung zur Außenprüfung vom 27. Februar 2012, ABNr. yyy1, Tz. 6.a, Finanzstrafakt I, Bl. 9; Arbeitsbogen, Ausdruck UVA 12/11). Eine Offenlegung des strafrelevanten Sachverhaltes hat durch die bloße Übersendung der UVA nicht stattgefunden.

Anlässlich ihrer Einvernahme als Verdächtige am 20. Februar 2012 hat sich A geständig verantwortet und unter anderem wie folgt vorgebracht: Im Jahre 2009 habe sie erfahren, dass C Scheinrechnungen erstelle und habe dessen Telefonnummer erhalten. Von wem sie diese Information damals erhalten habe, wisst sie nicht mehr. Sie habe daraufhin den Genannten angerufen und sich mit ihm in einer Videothek in Oberndorf getroffen {ergänze wohl: und die weitere deliktische Vorgangsweise vereinbart}. In der Folge habe sie C angerufen, wenn sie eine Scheinrechnung von ihm gebraucht habe. Dabei habe sie ihm die Höhe der Rechnung mitgeteilt, welche von ihm dann in der vereinbarten Höhe erstellt wurde. Ein paar Mal wurde sie auch umgekehrt von C angerufen, welcher sich erkundigte,

ob sie eine Scheinrechnung für den {aktuellen} Monat von ihm brauche. A und C haben sich dann jeweils in der Videothek getroffen und C hat seiner Auftraggeberin die bestellte Scheinrechnung ausgefolgt. Das Entgelt für die Lugurkunden habe 30 % - laut C selbst: 10 % (siehe seine Darstellung am 13. Dezember 2011) und weitere 10 % an den Vermittler F (Abschlussbericht des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde an die Staatsanwaltschaft Salzburg vom 23. Juni 2015, Pkt. II Provisionen) - des Nettobetrages der Scheinrechnungen (zuzüglich des ausgewiesenen USt-Betrages bei Überweisungen) betragen, wobei im Falle von Überweisungen des angeblich geschuldeten Betrages C bei Übergabe der Scheinrechnung die 70 % (bzw. 80 oder 90 %) des überwiesenen Nettobetrages der A wieder in bar ausgehändigt habe und im Falle einer angeblichen Barzahlung des angeblich geschuldeten Betrages C einfach 30 % (bzw. 10 oder 20 %) des Nettobetrages von der Beschuldigten in bar erhalten habe (Finanzstrafakt I, Bl. 26).

Der Betriebsprüfer bzw. letztendlich der Spruchsenat erkannte in den Entnahmen der Beschuldigten aus dem Vermögen der GmbH unter dem Deckmantel der Bezahlung von angeblichen Transportleistungen der N verdeckte Ausschüttungen an A, hinsichtlich welcher Kapitalertragsteuer angefallen war. Durch die Fehlbehandlung der an sich gewinnneutralen Ausschüttung als Betriebsausgaben war auch rechtswidrigerweise die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftssteuern verringert worden; zusätzlich hatte die Geschäftsführerin noch rechtsgrundlos die nicht zustehenden Vorsteuern aus den Scheinrechnungen für die GmbH lukriert.]

Das Verhalten der Beschuldigten sei insgesamt darauf gerichtet gewesen, sich durch die wiederkehrende Begehung [der Finanzstraftaten aus den sich solcherart ergebenden Abgabenverkürzungen] eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd eine Schadensgutmachung von 18 %, ein Teilgeständnis, eine finanzielle Notlage [welche die Beschuldigte zu ihren Finanzstraftaten verleitet hätte] und vor allem ihre bisherige [finanzstrafrechtliche] Unbescholtenseit, als erschwerend keinen Umstand.

Gegen dieses Straferkenntnis des Spruchsenates hat die Beschuldigte innerhalb offener Frist durch ihre beiden damaligen Verteidiger in zwei separaten Eingaben Berufung [Beschwerde] erhoben.

Der durch Mag. Kurt Jelinek, Rechtsanwalt in 5020 Salzburg, Nonntaler Hauptstraße 1a, eingebrachte Schriftsatz richtet sich gegen das Ausmaß der verhängten Strafe und gegen die Höhe der festgestellten Verkürzungsbeträge. Er führt im Wesentlichen aus:

Im Hinblick darauf, dass die Milderungsgründe die Erschwerungsgründe erheblich überwägen, die zur Last gelegten Vergehen teilweise über fünf Jahre zurückliegen und somit von einer überlangen Verfahrensdauer, auch die Ausfertigung des Erkenntnisses habe mehr als sechs Monate gedauert, auszugehen sei, wäre die verhängte Geldstrafe tat- und schuldangemessen erheblich zu reduzieren.

Die finanzielle Situation der für ein Kind sorgepflichtigen Beschuldigten sei überaus trist. Das Kind werde quasi mitbestraft und in seiner [gemeint wohl: wirtschaftlichen] Existenz gefährdet.

Auch habe sich der Vorsatz der Beschuldigten nicht auf die Verkürzung von Kapitalertragsteuer gerichtet. Der gewöhnliche Steuerpflichtige wähle selbstverständlich immer die steuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeit, die die geringste steuerliche Belastung für ihn selbst bedeutet. Es könne der Vorsatz der steuerpflichtigen Rechtsmittelwerberin auch nur auf den geringstmöglichen Steuerbetrag gerichtet sein.

Der Vorsatz der Beschuldigten sei auch nicht auf die Verkürzung von Umsatzsteuer gerichtet gewesen. Sie wäre der Ansicht gewesen und wäre auch von C in dem Glauben gelassen worden, dass "sie" die Umsatzsteuer, die in den Scheinrechnungen ausgewiesen war und welche auch tatsächlich bezahlt worden sei, an das Finanzamt abföhre.

Im Zweifel für die Beschuldigte könne ihr lediglich eine Hinterziehung an Einkommensteuer in Höhe von € 20.217,70 vorgeworfen werden.

Damit wird im Ergebnis der Inhalt einer Eingabe einer weiteren Verteidigerin, der MOORE STEPHENS Uniconsult GmbH Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft, Salzburg, wiederholt (Finanzstrafakt I, Bl. 80 ff), wonach A ohne Beratung das Angebot des C angenommen hatte, was ihr ihres Erachtens die Möglichkeit verschaffte, auf unkomplizierte Weise Bargeld aus ihrer GmbH zu nehmen. Wären die Betriebsprüfungs-Ergebnisse [Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes: aktenwidrig] lediglich als Tätigkeitsvergütung für A interpretiert worden, wäre es lediglich zu einer Nachforderung an Einkommensteuer in Höhe von € 20.217,70 gekommen.

In einem Schriftsatz des Verteidigers Dr. Bernhard Kettl, Rechtsanwalt in 5020 Salzburg, Clemens-Krauss-Straße 21, wurde vorgebracht, die Finanzstrafbehörde hätte einen entschuldigenden Notstand nach § 10 Strafgesetzbuch (StGB) feststellen und das Verfahren einstellen müssen. Die Beschuldigte habe die mit Strafe bedrohten Taten nur begangen, um einen unmittelbar drohenden Nachteil von sich bzw. der B-GmbH abzuwenden. Es wäre von ihr aufgrund der Geschehnisse kein anderes Verhalten zu erwarten gewesen, weil sie erpresst worden sei, Schmiergelder zu bezahlen. Sie habe die Schmiergelder bezahlt, um die Verluste der sich in wirtschaftlichen Nöten befindlichen GmbH so gering wie möglich zu halten.

Der geständige Betreiber der Firma "N", "M" [gemeint wohl: C], habe aus den entsprechenden Zahlungen Rechnungen an die B-GmbH gestellt für Leistungen, die nie erbracht wurden. Es werde in diesem Zusammenhang ausdrücklich auf eine Strafanzeige vom 18. Februar 2014 an das Landeskriminalamt Salzburg verwiesen, in welcher der Sachverhalt erläutert werde hinsichtlich der Erpressungsgelder, welche von der Beschuldigten an G und H erbracht hätten werden müssen, um Transportaufträge zu erhalten.

Die Beschuldigte habe sich am Erhalt [vermutlich: mit dem Erhalt] der Gelder aus den Scheinrechnungen des C keineswegs bereichert, sondern hätte mit den Geldern ausschließlich den Fortbestand der B-GmbH sichern wollen. Sie habe keine andere Möglichkeit gesehen, den finanziellen Verlust für die Firma auszugleichen, [als] durch die Zahlung der Schmiergelder. Sie habe sich jedoch nicht bewusst der Gefahr [vermutlich: der Gefahr, keine Aufträge mehr zu erhalten] ohne einen von der Rechtsordnung anerkannten Grund "zur Bestrafung" [?] ausgesetzt.

Die Beschuldigte sei gemäß § 10 StGB entschuldigt, weil der aus der Tat drohende Schaden nicht unverhältnismäßig schwerer wiege als der Nachteil, den sie [die Tat] abwenden sollte.

Aus dem Ablauf der Geschehnisse laut beiliegender Anzeige ergebe sich deutlich, dass die Beschuldigte über Jahre hinweg erpresst worden sei, was auch von C im Zuge seiner Selbstanzeige festgestellt worden wäre, bzw. [abschwächend im selben Absatz des Schriftsatzes:] finde die diesbezügliche Verantwortung der Beschuldigten Deckung in den Angaben des "M" [gemeint wohl wiederum: des C] bei seiner Selbstanzeige.

Es werde daher die Einstellung des Finanzstrafverfahrens, in eventu eine schuld- und einkommensangemessene Herabsetzung der verhängten Strafe - die mildenden Umstände würden die Erschwerungsgründe beträchtlich sowohl an Anzahl als auch an Gewicht überwiegen, ebenso wäre die derzeitige wirtschaftliche Situation der Beschuldigten nicht berücksichtigt worden - beantragt.

Auch möge das Rechtsmittelverfahren bis zum Abschluss des Strafverfahrens laut beiliegender Anzeige an das Landeskriminalamt Salzburg unterbrochen werden.

In der zitierten Anzeige der B-GmbH vom 18. Februar 2014 (Ablichtung liegt vor) wurde vorgebracht:

Die Anzeigerin stehe seit März 2008 mit der Firma I-GmbH, iiii, in Geschäftsbeziehung, d.h., die Anzeigerin

übernehme für die Spedition I-GmbH Transporte und führe diese durch.

G, der damalige Disponent der I-GmbH sei im Herbst 2008 an die Anzeigerin mit dem Ansinnen herangetreten, er könne mehr Transporte für sie disponieren. Dies würde jedoch eine monatliche Zahlung eines Betrages von € 500,00 an ihn voraussetzen und wäre von G deutlich darauf hingewiesen worden, dass die Anzeigerin die Möglichkeit habe, auf den Handel einzugehen, anderenfalls könne sie für I-GmbH keine Transporte mehr durchführen.

Um die Transportaufträge nicht zu verlieren, wäre die von G geforderte monatliche Zahlung eines Betrages von € 500,00 vereinbart und in der Folge von der Anzeigerin veranlasst worden. Das Geschäft habe sich daraufhin sehr positiv entwickelt, es konnten weitere LKWs angeschafft und Linien übernommen werden. Dementsprechend seien auch

die Zahlungsleistungen der Anzeigerin an G entsprechend den jeweiligen Touren gestiegen.

Es sei aus den Aufzeichnungen ersichtlich, dass am 11. Mai 2009 das erste Mal nicht der ursprünglich ausgemachte Betrag in Höhe von € 500,00, sondern € 900,00 und zum Teil auch € 1.000,00 bis € 1.100,00 von der Anzeigerin bezahlt hätten werden müssen und auch worden seien. Dies erkläre sich damit, dass zu diesem Zeitpunkt weitere Linien übernommen wurden, für die eben ein weiterer Betrag zu bezahlen war.

Die Bezahlungen seien derart erfolgt, als dass sie G in bar übergeben worden seien, teilweise wären sie auch von A an H, einem weiteren Disponenten (Abteilungsleiter), in bar übergeben worden.

Mitte des Jahres 2010 habe sich der [monatlich] zu zahlende Betrag auf über € 2.000,00 erhöht.

Ende des Jahres 2010 habe die Anzeigerin über Verlangen des G bei Auto-J einen PKW der Marke BMW 730 erworben und diesem zur Verfügung gestellt. Es wäre vereinbart worden, dass G hiefür keinerlei Zahlungen zu leisten hätte. Sämtliche Kosten dieses PKW's seien von der Anzeigerin übernommen worden.

Im Jahre 2012 wäre bei der Anzeigerin im Zuge einer Steuerprüfung festgestellt worden, dass aus der Firma B-GmbH über gelegte Rechnungen (Scheinrechnungen) Beträge entnommen bzw. an eine Firma namens N zur Überweisung gebracht worden seien. ... Die Firma N habe 70 % von den an sie gegangenen Zahlungen in bar an B-GmbH retourniert und seien von der Anzeigerin diese Beträge zur Zahlung der an G und H zu entrichtenden Barbeträge verwendet worden.

Es sei augenscheinlich, dass diese Zahlungen bzw. Rückzahlungen aus Geldwäsche in etwa den Beträgen entsprechen, die an die Firma I-GmbH bzw. deren Vertreter in bar übergeben worden seien. ...

Ebenfalls innerhalb offener Frist hat der Amtsbeauftragte gegen das verhängte Strafausmaß erhoben und eine tat- und schuldangemessene Bestrafung der A gefordert: Aufgrund des strafbestimmenden Wertbetrages von € 70.737,10 ergebe sich gemäß § 38 Abs. 1 FinStrG eine Höchststrafe von € 212.211,30. Der Spruchsenat wäre somit mit seiner Geldstrafe von rund 7 % deutlich unter der in § 23 Abs. 4 FinStrG vorgesehenen Mindeststrafe von 10 % geblieben, wobei er nicht einmal die besonderen Gründe angeführt habe, welche eine Unterschreitung [der Mindestgrenze] rechtfertigen würden.

Nach Ansicht des Amtsbeauftragten lägen [die vom Gesetz geforderten] besonderen Gründe für eine Unterschreitung nicht vor. Es sei nicht einmal der Schaden gutgemacht worden; zudem wäre die Schwere der Verfehlung in der Strafbemessung nicht berücksichtigt worden, sodass eine deutlich zu niedrige Strafe verhängt worden sei.

Am 6. März 2015 wurde A mit Strafverfügung, StrNr. 091/2013/00628-002, des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde schuldig gesprochen, weil sie [im Amtsreich des genannten Finanzamtes] vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht

a) als verantwortliche Geschäftsführerin der B-GmbH, sohin als Wahrnehmende deren steuerlichen Interessen, "durch" [tatsächlich allenfalls: unter] Nichtabgabe der Kraftfahrzeugsteuererklärungen für die Zeiträume Oktober bis Dezember 2012 und Jänner bis März 2013 "bescheidmäßig festzusetzende" [tatsächlich: selbst zu berechnende] Kraftfahrzeugsteuern in Höhe von € 1.721,78 (10-12/2012) und € 1.919,40 (01-03/2013) verkürzt und hiemit Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat, sowie

b) "als Einzelunternehmerin" [tatsächlich: als verantwortliche Geschäftsführerin der B-GmbH] "durch" [unter] Nichtabgabe einer "Kapitalertragsteuererklärung" [entsprechenden Anmeldung] für den Zeitraum [Jänner bis Oktober] 2011 Abgabe[n], die selbst zu berechnen waren, [ergänze: Kapitalertragssteuer] in Höhe von [insgesamt] € 11.206,42 verkürzt hat, wobei es ihr jeweils darauf angekommen ist, [sich] durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahmequelle zu verschaffen, und hiemit gewerbsmäßige Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 iVm § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG [tatsächlich: § 33 Abs. 1 iVm § 38 Abs. 1 FinStrG idFd Art 1 Z 20 FinStrG-Novelle 2010, BGBI I 2010/104, mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2011] begangen hat,
weshalb über die Beschuldigte gemäß §§ 33 Abs. 5 iVm 38 Abs. 1 lit. a [wiederum: 38 Abs. 1 nF] FinStrG [ergänze: und § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG] eine Geldstrafe von € 5.000,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von 33 Tagen verhängt worden ist (Finanzstrafakt StrNr. 091/2013/00628-002, Bl. 45 ff).

Die Strafverfügung ist in Rechtskraft erwachsen und hat daher gemäß § 145 Abs. 5 FinStrG die Wirkung eines rechtskräftigen Erkenntnisses.

Aus der Begründung der Strafverfügung ergibt sich, dass die vorgeworfenen Verkürzungen an Kapitalertragsteuern sich wiederum aus den verdeckten Ausschüttungen an die Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der B-GmbH im Zusammenhang mit der Verwendung von Scheinrechnungen der Firma N, nunmehr für Jänner bis Oktober 2011, ergeben haben. Zur tatsächlichen Art und Weise der Verkürzung von Kapitalertragsteuer siehe die Ausführungen weiter unten.

Entgegen der Rechtsansicht der Finanzstrafbehörde sind auch Kraftfahrzeugsteuern grundsätzlich Selbstbemessungsabgaben, welche gemäß § 6 Abs. 3 Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG), BGBI 1992/449 idgF, vom Steuerschuldner (hier: der B-GmbH) bzw. der seine abgabenrechtlichen Interessen Wahrnehmenden (hier: der Beschuldigten als Geschäftsführerin der GmbH) jeweils für ein Kalendervierteljahr selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden Kalendermonats an das Finanzamt zu entrichten sind.

Werden entgegen der Bestimmung des § 6 Abs. 1 KfzStG vom Steuerschuldner bzw. dem Wahrnehmenden nicht jeweils binnen eines Monates, gerechnet vom Eintritt des anzeigenpflichtigen Ereignisses wie beispielsweise Tag der Zulassung eines Kraftfahrzeugs, die Umstände angezeigt, die eine Abgabepflicht begründen, und hinsichtlich dieses Kraftfahrzeugs auch nicht bis zum Ende der jeweiligen Fälligkeitstage nach § 6 Abs. 3 KfzStG die selbst zu berechnende Kraftfahrzeugsteuer an die zuständige Abgabenbehörde entrichtet, ist bei vorsätzlicher Begehungsweise der Tatbestand einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. b FinStrG bewirkt.

Auch eine vorsätzlich unrichtige Anzeige über die Beendigung einer Steuerpflicht in Verbindung mit der Nichtentrichtung der davon betroffenen Kraftfahrzeugsteuer bewirkt eine gleichartige Abgabenverkürzung. Ebenso hat derjenige eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. a Variante 1 FinStrG zu verantworten, welcher bei vorerst korrekter Anzeige und Entrichtung der Selbstbemessungsabgabe eine unrichtige Steuererklärung über die steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge (Frist: 31. März des Folgejahres) abgibt, sodass nachträglich eine zu niedrige Abgabenfestsetzung erfolgte.

Wird die vierteljährliche Kraftfahrzeugsteuer vorsätzlich nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit (also jeweils am 15. des zweitfolgenden Monats nach dem diesbezüglichen Kalendervierteljahr) entrichtet, liegt eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG vor, deren Strafbarkeit durch die vorgenannten Abgabenhinterziehungen konsumiert werden könnte. Eine nachträgliche Nichteinreichung der diesbezüglichen Steuererklärung im Sinne des § 6 Abs. 4 KfzStG ist für die Erfüllung dieser Tatbestände nicht relevant (vgl. bereits UFS 9.12.2010, FS/0011-S/09).

Da im gegenständlichen Fall zwar von einer vorsätzlichen Nichtentrichtung der Selbstbemessungsabgaben, nicht aber von einer Verletzung der Anzeigenpflichten nach § 6 Abs. 1 KfzStG die Rede ist (Finanzstrafakt StrNr. 091/2013/00628-002), wäre wohl richtigerweise lediglich von entsprechenden Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG auszugehen gewesen.

Die noch als Berufungen bezeichneten Rechtsmittel der Beschuldigten sind als Beschwerden im Sinne des § 151 FinStrG idFd FVwGG 2012, BGBl I 2013/14, zu qualifizieren, über welche das Bundesfinanzgericht zu entscheiden hat.

In einer mündlichen Verhandlung am 4. Februar 2016 wurde der Sachverhalt vor dem Bundesfinanzgericht ausführlich erörtert.

Dabei hat die Beschuldigte zu ihren nunmehrigen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen wie folgt angegeben:

Sie ist in Bosnien geboren, dort zur Schule gegangen und hat dort den Beruf einer Kellnerin gelernt. Ihre Muttersprache ist serbokroatisch, sie hat auch die deutsche Sprache erlernt.

Mit ihrem Ex-Ehegatten K habe sie die Geschäfte der B-GmbH geführt. Die GmbH wurde am 24. Jänner 2003 in Y gegründet und beschäftigte sich mit Güterbeförderung. Nach außen sei sie als alleinige Eigentümerin und Geschäftsführerin aufgetreten. Auf die ausdrückliche Frage, ob sie etwa für ihren Ehegatten K nur nach außen vorgeschoben worden sei oder auch selbst gemeinsam mit ihrem Gatten die Entscheidungen in der B-GmbH getroffen habe: Sie habe mit ihrem Gatten die geschäftlichen Angelegenheiten besprochen und man habe gemeinsam entschieden.

Die B-GmbH ist in der Folge [am 11. Juni 2013; siehe Insolvenzdatei] insolvent geworden, es gab ein Sanierungsverfahren [mit einer Quote von 30 % für die Insolvenzgläubiger], die Raten wurden jedenfalls bis zum Verkauf des Unternehmens an L im Jahre 2015 bedient.

[Anmerkung: Laut Insolvenzakt zu StNr. 91xxx ist am 1. Dezember 2015 nur mehr die 5. und letzte fünfprozentige Rate in Höhe von € 11.000,41 ausständig gewesen, weshalb der Abgabengläubiger eine qualifizierte Mahnung ausgesprochen hat. Da die verfahrensgegenständliche Umsatzsteuer für 2009 zur Gänze und die Umsatzsteuer für 2010 mit einem Betrag von € 638,96 nicht mehr im Rückstandsausweis vom 12. August 2013 (in welchem die Konkursforderungen des Finanzamtes gegenüber der GmbH in Höhe von € 233.954,34 dargestellt waren) enthalten gewesen sind, im Übrigen somit 25 % der Finanzamtsforderungen beglichen waren, und auch die Kapitalertragsteuer für 2011 der Beschuldigten selbst vorgeschrieben und von ihr auch am 13. August 2013 bzw. am 26. September 2013 entrichtet worden ist (Abfrage des Abgabenkontos zu StNr. 91yyy), liegt eine Schadensgutmachung im Ausmaß von € 35.383,36 der verfahrensgegenständlichen Verkürzungsbeträge vor. Der Restbetrag, allenfalls mit Ausnahme der anteiligen 5 % in Höhe von € 3.048,40, ist wohl auf Dauer für die Republik Österreich verloren.]

Die Beschuldigte ist auch Eigentümerin und Geschäftsführerin der O-d.o.o in Slowenien gewesen, welche von ihr ebenfalls verkauft worden ist.

Die Beschuldigte habe ihre Betätigungen als Geschäftsführerin jedenfalls beendet und habe auch nicht vor, in weiterer Zukunft wieder entsprechende Unternehmen zu leiten. Sie sei nunmehr geringfügig bei der P Spedition als kaufmännische Angestellte beschäftigt und erhalte dort monatlich € 500,00 (mal 14).

Sie sei sorgepflichtig für eine schulpflichtige Tochter im Alter von 16 Jahren.

Sie habe kein Vermögen, aber Exekutionen von der SVA. Insgesamt habe sie Verbindlichkeiten in Höhe von etwa € 10.000,00, beispielsweise habe ihre Tante ihr mit € 2.000,00 ausgeholfen. [Bei dem von der Beschuldigten genannten Betrag ist aber wohl auch der Rückstand auf ihrem eigenen Abgabenkonto in Höhe von € 7.515,61 (Kontoabfrage) nicht mitgerechnet.]

Die Ehe mit K sei im November 2015 geschieden worden. Ihr Exgatte sei zur Unterhaltszahlung an die Beschuldigte verpflichtet worden, zahle aber nicht. Sie bekomme daher auch keinen Unterhaltsvorschuss.

Sie wohne an der Ladungsadresse in einer Mietwohnung und zahle monatlich € 870,00 an Miete. Weil es sich finanziell nicht ausgehe, werde ihr von ihren pensionierten und nunmehr wieder in Serbien lebenden Eltern mit monatlich etwa € 700,00 ausgeholfen.

Gesundheitlich gehe es ihr den Umständen entsprechend.

In der Sache selbst bringt die Beschuldigte in der Verhandlung nunmehr vor:

Auf ausdrückliches Befragen, ob ihre Angaben als Verdächtige am 20. Februar 2012 vor dem Finanzamt Salzburg-Stadt (Finanzstrafakt Bl. 25 ff) zutreffend gewesen sind: Ja, ihre damaligen Angaben seien richtig gewesen. Jeder hat damals gewusst, dass C derartige Rechnungen verkauft. F sei für sie in diesem Zusammenhang kein Begriff, ihr Ansprechpartner wäre C gewesen.

Hinsichtlich des reduzierten strafrelevanten Sachverhaltes [ohne die Veränderungen laut Pkt. I des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes] bekenne sie sich für schuldig.

Die Sache habe sie mit ihrem Exgatten abgesprochen. Der Anlass dafür war, dass sie eben Schwarzgeld gebraucht habe. Im Ergebnis habe sie einfach Geld gebraucht, weil die Beschuldigte und ihr Exmann bestimmte Aufwendungen hatten, die von der Steuer eben nicht absetzbar gewesen sind.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO haben Unternehmer bzw. Abgabepflichtige (hier: die B-GmbH hinsichtlich ihrer Umsatz- und Körperschaftsteuer) bzw. der/die Wahrnehmende ihrer steuerlichen Interessen (hier: die Beschuldigte als Geschäftsführerin der genannten GmbH) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. unter anderem Abgaben- bzw. Steuererklärungen, wozu - bei Vorliegen der rechtlichen Voraussetzungen - auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 hat ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer auch jeweils spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder der auf den Voranmeldungszeitraum entfallende Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG 1994 (sohin unter Abzug nach § 12 UStG zustehenden Vorsteuern) bzw. § 16 UStG 1994 selbst zu berechnen war. Keine Vorsteuer ist wohl bekanntermaßen beispielsweise zugestanden, wenn Umsatzsteuern lediglich

in dem Unternehmen gelegten Scheinrechnungen ausgewiesen waren, ohne dass diesen Lügurkunden tatsächlich ein Leistungsaustausch zugrunde gelegen wäre. Der Unternehmer hat eine sich nach korrekter Berechnung ergebende Vorauszahlung auch spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 bzw. § 24 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz (KStG) 1988 iVm §§ 39, 42 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 wurde der Unternehmer bzw. der Abgabepflichtige wie hier die genannte GmbH nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatz- und Körperschaftsteuer veranlagt, wobei vom Wahrnehmenden seiner steuerlichen Interessen entsprechende Steuererklärungen abzugeben waren. Diese Steuererklärungen waren gemäß § 134 Abs. 1 BAO im Falle der - in der Regel gebotenen - elektronischen Einreichung bis Ende Juni des Folgejahres einzureichen.

Einer derartigen vollständigen und wahrheitsgemäßen Offenlegung entspricht etwa auch, dass keine Scheinrechnungen zur Vortäuschung von gewinnreduzierenden Betriebsausgaben und damit zur rechtswidrigen Minderung an vorgeschriebener Körperschaftsteuer im steuerlichen Rechenwerk und im diesbezüglichen Belegwesen verwendet werden dürfen, welche die tatsächliche Entnahme von Geldmittel aus dem Betriebsvermögen durch die Gesellschafterin für private Zwecke verdunkeln sollen.

Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung unterlagen gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 in der im strafrelevanten Zeitraum geltenden Fassung dem Steuerabzug vom Kapitalertrag (KESt) in Höhe von 25 % (vgl. § 95 Abs. 1 EStG 1988).

Im Falle von (Gewinn)ausschüttungen, auch bei verdeckten, weil beispielsweise Geldmittel einer Kapitalgesellschaft, etwa einer GmbH, durch eine Gesellschafterin-Geschäftsführerin unter Vortäuschung von Betriebsausgaben für eigene private Zwecke beiseite geschafft werden, wäre die KESt gemäß § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vom Wahrnehmenden der steuerlichen Interessen der GmbH, hier: der Geschäftsführerin A, binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge an die zuständige Abgabenbehörde abzuführen gewesen, wobei innerhalb der gleichen Frist gemäß § 96 Abs. 3 EStG 1988 eine entsprechende, den jeweiligen Vorgang anzeigennde Anmeldung einzureichen war.

Die Ansicht der Finanzstrafbehörde, dass etwa jahrgangsweise, ähnlich einer Umsatz- oder Körperschaftsteuererklärung, jeweils für ein Veranlagungsjahr eine Kapitalertragsteuererklärung abzugeben wäre, trifft die Sache nicht, wenngleich mangels weiterer Konkretisierung eine Zuordnung der jeweils binnen Wochenfrist während eines Jahres fälligen Kapitalertragssteuern zu einem derartigen Zeitraum zulässig ist.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens einer GmbH ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Wohl aber ist einkommensrelevant, wenn zusätzlich festgestellt wird, dass der Gewinn der GmbH unerlaubterweise mittels fingierter Betriebsausgaben verringert worden war.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten (Gewinn)ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußereren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt. Dabei werden als verdeckte Ausschüttungen alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Vorteile (Zuwendungen) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen angesehen, die Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (vgl. bereits VwGH 23.10.1997, 96/15/0117; 17.2.1988, 86/13/0174; 20.9.1983, 82/14/0273, 0274, 0283; Wiesner, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuerrecht, SWK 1984, A I S. 167).

Der grundsätzlichen Logik einer verdeckten Ausschüttung folgend, bedurfte bzw. bedarf es dabei zur Feststellung von Kapitaleinkünften eines Gesellschafters nach § 27 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 jedenfalls einer *Ausschüttung*. Als ebenfalls steuerpflichtige, wenngleich verdeckte Ausschüttung bezeichnet man alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft, z.B. einer GmbH, an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (z.B. bereits VwGH 30.5.2001, 99/13/0024; VwGH 19.12.2002, 99/15/0110; VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005; siehe u.a. Jakom / Marschner EStG, 2015, § 27 Rz 47 und die dort angeführten Literaturzitate). Die steuerlichen Konsequenzen einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen unabhängig vom Vorliegen eines Gewinnes der Kapitalgesellschaft zur Anwendung, weshalb sich in der Praxis der Begriff "verdeckte Ausschüttung" durchgesetzt hat (Jakom / Marschner aaO). Ohne *Vorteilszuwendung* gibt es keine verdeckte Ausschüttung, keine Kapitaleinkünfte des Gesellschafters und auch keinen gegen ihn gerichteten Abgabenanspruch des Fiskus in Form einer Kapitalertragsteuer.

Eine derartige Vorteilszuwendung an den Gesellschafter würde im Falle einer Zahlung von Schmiergelder durch die Körperschaft an einen unabhängigen Dritten nicht vorliegen.

Schmiergeldzahlungen an Dritte unterliegen hinsichtlich der Körperschaft- und Umsatzsteuer dem Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z. 4 KStG 1988 bzw. § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994, stellten aber keine verdeckten Ausschüttungen dar (siehe Raab / Renner in Quatschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG, § 8 Tz 248).

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG machte sich ein Unternehmer bzw. der/die Wahrnehmende seiner steuerlichen Interessen einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der genannten Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkte 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 (am Fälligkeitstag) nicht entrichtet werden.

Statt einer Hinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG machte sich eine derartige Person einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig, wenn sie (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung der diesbezüglichen abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem sie beispielsweise - im Falle der Kenntnis des Fiskus vom grundsätzlichen Abgabenanspruch - die Festsetzung der Umsatzsteuer für das diesbezügliche Veranlagungsjahr mit einem zu niedrigen Betrag anstrebt, eine inhaltlich unrichtige Steuererklärungen mit nicht zustehenden Vorsteuerabzügen aus Scheinrechnungen einreicht, aus welchen sich eine zu geringe Steuerschuld ergibt, und die Abgabenbehörde im Vertrauen auf die Korrektheit der Umsatzsteuerjahreserklärung tatsächlich eine zu niedrige Festsetzung für das Veranlagungsjahr vornimmt (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG, erste Alternative).

Gleiches galt auch für die Festsetzung einer zu niedrigen Körperschaftssteuer auf Basis einer vom Wahrnehmenden (zumindest bedingt) vorsätzlich veranlassten Unrichtigkeit einer erstellten Körperschaftsteuererklärung, in welcher fiktive Dienstleistungen aus Scheinrechnungen unrichtigerweise als Betriebsausgaben zum Abzug gebracht worden sind.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG machte sich auch einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer zumindest bedingt vorsätzlich unter Verletzung einer derartigen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht nach § 96 Abs. 3 EStG 1988 eine Verkürzung bewirkte, indem er unter Verletzung der oben genannten Bestimmung nach § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 die Abfuhr der KESt unterlässt bzw. durch sein Verhalten die Nichtabfuhr veranlasst, wobei diesbezüglich gemäß § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG die Verkürzung der solcherart vom Abgabepflichtigen selbst zu berechnenden KESt im Zeitpunkt deren Nichtabfuhr bewirkt ist.

(Selbständige) Tathandlung im Bereich der Hinterziehung von KESt ist das Unterlassen der auf einen bestimmten Ertragszufluss bezogenen KESt-Abfuhr unter Verletzung der (für den Abfuhrpflichtigen bestehenden) korrespondierenden Anmeldungsverpflichtung (vgl. etwa Tannert, MTK FinStrG⁹, § 33 Anm 24; bzw. *Leitner* in *Leitner/Hrsg.*, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, S 205).

Dabei ist es nicht von Belang, wenn - wie im gegenständlichen Fall für die Monate Jänner bis Oktober 2011 - die zuvor von der zum Abzug Verpflichteten nicht einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer nachträglich gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 von der Abgabenbehörde der Empfängerin der Ausschüttungen, hier der Beschuldigten, zur Zahlung vorgeschrieben worden sind.

Gewerbsmäßig begeht jemand Abgabenhinterziehungen, wenn es ihm darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung der Finanzvergehen mittels der eintretenden illegalen Steuerersparnis eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (§ 38 Abs. 1 lit. a FinStrG in der für bis zum 1. Jänner 2011 begangene Finanzvergehen anzuwendenden Fassung bzw. § 38 Abs. 1 FinStrG idF ab dem 1. Jänner 2011 - die mit Wirkung ab dem

1. Jänner 2016 in Kraft getretene Fassung des § 38 Abs. 1 FinStrG durch das AbgÄG 2015, BGBl I 2015/163, ist hier nicht von Relevanz).

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.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG haben die Finanzstrafbehörden - und gemäß § 157 FinStrG auch das Bundesfinanzgericht - 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 der Beschuldigten angenommen werden. Dabei ist der Nachweis nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite zu führen. Bleiben Zweifel bestehen, sind diese zugunsten der Beschuldigten beachtlich.

Daraus ergeben sich nun hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Vorwürfe auf Basis der gegebenen Akten- und Beweislage und in Verbindung mit den nunmehrigen Einlassungen des Beschuldigten folgende Überlegungen:

Der gegenüber der Beschuldigten erhobene und verfahrensgegenständliche Vorwurf lautet, sie habe aus der B-GmbH Geldmittel "auf bequeme Art" für private Zwecke entnommen und, um diesen Vorgang nicht versteuern zu müssen, absichtlich vorgetäuscht, dass diese Entnahmen Zahlungen für Dienstleistungen an die GmbH wären, wozu sie von C fabrizierte Scheinrechnungen in das steuerliche Rechenwerk eingelegt hat, und - zur fortlaufenden Steuervermeidung im Höchstmaß - auch noch veranlasst, dass aus diesen Scheinrechnungen zu Unrecht Vorsteuern geltend gemacht worden sind.

Nicht in finanzstrafrechtlicher Hinsicht zum Vorwurf gemacht wurde ihr, dass - wie bei der Außenprüfung 2012 festgestellt (Niederschrift zur Schlussbesprechung, Tz 3 bis 5, Finanzstrafakt I, StrNr. 091/2011/00634-001, Bl. 7 f) - sie auch zu Unrecht für die GmbH Vorsteuern im Zusammenhang mit Miete und Betrieb von PKW, bei welchen die Aufwendungen als nicht für das Unternehmen veranlasst gelten (§ 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b UStG 1994), geltend gemacht hat und bei bestimmten Leistungen an die GmbH den Übergang der Umsatzsteuerschuld nach § 19 UStG 1994 sowie bei bestimmten Eingangsrechnungen den innergemeinschaftlichen Erwerb nicht beachtet hat, wodurch Umsatzsteuern in Höhe von insgesamt € 228,44 (2008), € 1.104,73 (2009) und € 1.867,23 (2010) verkürzt worden sind (vergleiche die Begründung des Einleitungsbescheides,

Finanzstrafakt I, Bl. 60 f, und die Stellungnahme des Amtsbeauftragten, Finanzstrafakt I, Bl. 85 ff).

Da die vom Spruchsenat im Zusammenhang mit den tatsächlich verfahrensgegenständlichen Vorsteuern aus den Scheinrechnungen zum Ansatz gebrachten Verkürzungen an Umsatzsteuer auch diese Beträge enthalten, war insoweit spruchgemäß mit einer Verfahrenseinstellung (USt 2008: € 228,44) bzw. einer Verringerung der Verkürzungsbeträge (USt 2009: € 1.104,73, USt 2010: € 1.867,23) vorzugehen.

Gleiches gilt auch für die vorgeworfene Hinterziehung der Vorauszahlung an Umsatzsteuer für Dezember 2011 in Höhe von € 1.275,00:

Auch hier erschließt sich aus den Feststellungen des Betriebsprüfers (Niederschrift zur Schlussbesprechung, Tz 6b, Finanzstrafakt I, Bl. 9), dass es sich in Wirklichkeit nicht um verfahrensgegenständliche Vorgänge, sondern wiederum um zu Unrecht für die GmbH geltend gemacht Vorsteuern aus PKW-Kosten, nicht erfassten Übergängen der Steuerschuld und ebenfalls außer Acht gelassene Erwerbsteuern gehandelt hat.

Die möglicherweise von der Finanzstrafbehörde angestrebte Thematisierung der in den Zahllisten für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Oktober 2011 in Zusammenhang mit den Scheinrechnungen zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuern und der dadurch von A bewirkten Hinterziehungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 12.807,33 ist jedoch unterblieben. Dem Bundesfinanzgericht ist es untersagt, diesbezüglich erstmals gegenüber der Beschuldigten ein Verfahren zu eröffnen.

Soweit nunmehr von der Beschuldigten erstmals im Rechtsmittelschriftsatz des verbleibenden Verteidigers vorgebracht wird, dass sie die durch Scheinrechnungen verdeckten Ausschüttungen vorgenommen habe, um Schmiergelder an Angestellte eines auftraggebenden Geschäftspartners bezahlen zu können, und sie nachfolgend ihre Verantwortung entsprechend abgeändert hat, ist anzumerken:

Es ist mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nicht auszuschließen und ansich auch durchaus lebensnah, dass die B-GmbH an Disponenten einer Transportaufträge zu vergeben habenden Spedition wie die I-GmbH Schmiergelder bezahlt hat, um ihre Marktchancen zu verbessern. Es ist nachvollziehbar, dass in einem solchen Fall zwischen der Geberin und den Nehmern, allenfalls auch zum Nachteil der Spedition, ein Leistungsaustausch dergestalt stattgefunden hat: hie Schmiergegeld - dort bevorzugte Behandlung durch den Disponenten. Es ist auch nachvollziehbar, dass es zwischen den "Geschäftspartnern" zu Fiktionen kommt, wenn liquiditätsbedingt die Gelder ausbleiben müssen und letztendlich dann wieder andere Subunternehmer vermehrt Aufträge erhalten, wodurch wiederum die Finanzen des insolvent werdenden Subunternehmers noch mehr in Schieflage geraten wären.

Unklar bliebe diesbezüglich aber das Ausmaß der angeblich bezahlten Schmiergelder:

Nach den eigenen Angaben der Beschuldigten in der Strafanzeige vom 18. Februar 2014 hätte die B-GmbH bzw. A im Jahre 2009 etwa € 9.800,00 und im Jahre 2010 etwa € 20.000,00 an Schmiergeld gezahlt.

Dem steht gegenüber, folgte man wiederum den Angaben der Beschuldigten, wonach - abweichend von den Angaben ihres Komplizen C - 30 % der in den beschafften Scheinrechnungen ausgewiesenen Nettobeträge als Preis für die Lugurkunden zu zahlen waren, dass ihr von den solcherart verdunkelten Ausschüttungen in Höhe von € 49.776,00 (2009) und € 70.280,00 (2010) nach Abzug der an die N überwiesenen Umsatzsteuern (im Falle eines unbaren Geldflusses) Geldbeträge von € 29.036,00 (2009) und € 40.996,67 (2010) zuzüglich der nicht überwiesenen Umsatzsteuerbeträge in den Fällen der Barzahlung an C (wenn A einfach 30 % des Nettobetrag in bar in der Videothek an den Genannten übergeben haben will; siehe ihre Aussage vom 20. Februar 2012, Finanzstrafakt Bl. 26) verblieben sind.

Ein allfälliger späterer Anstieg der Schmiergeldzahlungen im Jahre 2011 und folgend berührte entweder den rechtskräftigen Schuldspruch der Strafverfügung hinsichtlich der dort festgestellten Hinterziehung an Kapitalertragsteuer für 2011 oder ist zeitraumbedingt überhaupt nicht verfahrensgegenständlich.

Unter der fiktiven Annahme, dass für Jänner bis Oktober 2011 monatlich etwa € 3.000,00 an Schmiergeld gezahlt worden wäre, ergäbe sich eine Summe von € 30.000,00, welchen aber wieder ausgeschüttete Mittel in Höhe von rückkommend mindestens € 44.825,66 (nach den Angaben der Beschuldigten: 70 % der Nettobeträge aus den Scheinrechnungen in Höhe von € 64.036,66) zuzüglich der nicht überwiesenen Umsatzsteuer in den Barzahlungsfällen gegenüberstanden.

Die aus der GmbH verdeckt entnommenen und verfügbar bleibenden Geldmittel hätten die behaupteten Schmiergeldzahlungen im strafrelevanten Zeitraum somit bei weitem überstiegen.

Wie oben bereits ausgeführt, hat A dem Betriebsvermögen der B-GmbH im Jahre 2009 € 49.776,00 und im Jahr 2010 € 70.280,00 entzogen, wovon sie als Geschäftsführerin und Wahrnehmende der steuerlichen Interessen der GmbH, wären davon keine Mittel für Schmiergeldzahlungen verwendet worden, jeweils 25 % an KESt in Höhe von insgesamt € 12.444,00 (2009) bzw. € 17.570,00 (2010) einzubehalten und binnen sieben Tagen an den Fiskus abzuführen gehabt hätte. Von Seite der Finanzstrafbehörde wurden aber lediglich Verkürzungsbeträge von € 10.370,00 (2009) und € 14.641,67 (2010) vorgeworfen, weshalb Ausschüttungen von € 8.296,00 (2009) und € 11.713,32 (2010) finanzstrafrechtlich nicht erfasst worden wären.

Bereits rechtskräftig sind die Verkürzungsbeträge an KESt für die Zeiträume Jänner bis Oktober 2011, welche vom Finanzamt statt mit einer Summe von € 19.211,00 nur mit einem Gesamtbetrag von € 11.206,42 vorgeschrieben worden sind (Niederschrift über die Nachschau vom 9. August 2013, ABNr. yyy2, Finanzstrafakt II, Bl. 12).

Ermittlungen des Bundesamtes zur Korruptionsprävention und Korruptionsbekämpfung (BAK) und der Steuerfahndung aus Anlass der erwähnten Strafanzeige brachten bezogen auf die verfahrensgegenständlichen Zeiträume insoweit keine weitere Aufklärung.

So ist einer dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Niederschriftskopie vom 12. Jänner 2016 über eine umfangreiche Beschuldigteneinvernahme des G, welcher als Empfänger der Schmiergeldzahlungen bezichtigt wird, ein Hinweis auf von der B-GmbH gelegte Scheinrechnungen an die I-GmbH zu entnehmen. Verneint wird von G aber mit Entschiedenheit die Entgegennahme von Schmiergeldzahlungen.

Eingeräumt wird von G lediglich, dass ihm aufgrund seines damaligen freundschaftlichen Verhältnisses mit dem Ehepaar K und A ein von der B-GmbH ohne Anzahlung geleaster PKW der Marke BMW 730 zur Verfügung gestellt worden sei, wobei er die monatlichen Leasingraten von € 500,00 inklusive den Versicherungsprämien der GmbH in bar ersetzt habe; ebenso habe er selbst die Werkstattkosten bezahlt - Belege dafür gebe es nicht. Hier zeigt sich somit eine relevante Auffälligkeit insoweit, dass möglicherweise eine verbotene Vorteilsannahme stattgefunden hätte. In zeitlicher Hinsicht aber verweist dieser Vorgang auf Ende 2010, weil laut den Prüfungsfeststellungen ein solches Fahrzeug von der B-GmbH am 20. Dezember 2010 angemeldet worden ist (Arbeitsbogen ABNr. yyy1). Die allenfalls nicht gegebene Abzugsfähigkeit von im Rechenwerk der GmbH befindlichen Aufwendungen für den PKW bei der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer sind aber nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Ein konkreter Nachweis für die von der Beschuldigten behaupteten Barzahlungen an G bzw. eine allfällige betragliche Konkretisierung derselben ergibt sich solcherart nicht.

In Abwägung dieser Aspekte wird im Zweifel zugunsten für die Beschuldigte für Zwecke des Finanzstrafverfahrens - lediglich - eingeräumt, dass Schmiergeldzahlungen in den Jahren 2009 und 2010 im untergeordneten Ausmaß möglich sein können, dafür aber in der Gesamtsumme keine Geldmittel aus den verfahrensgegenständlichen Ausschüttungen aufgewendet wurden, welche etwa die Beträge überschritten hätten, welche ohnehin von der Finanzstrafbehörde nicht zur Bemessungsgrundlage für die KESt herangezogen worden sind.

Die Beschuldigte hat daher Verkürzungen an Kapitalertragsteuern für die Zeiträume 2009 und 2010 in Höhe von insgesamt € 10.370,00 (2009) und € 14.641,67 (2010) zu verantworten; dazu treten die bereits rechtskräftigen Verkürzungen für die Monate Jänner bis Oktober 2011 in Höhe von insgesamt € 11.206,42.

Durch die Vortäuschung der betrieblichen Aufwendungen für die fiktiven Transportleistungen der N hat sich zu Unrecht die erklärte Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer betreffend die Veranlagungsjahre 2009 und 2010 verringert, sodass die antragsgemäß erstellten Bescheide um € 10.036,70 und € 11.204,00 zu niedrig ausgefallen sind.

Die aus den Scheinrechnungen zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuern haben € 8.296,00 (2009) und € 11.713,33 (2010) betragen.

A hat die sich ihr bietende Gelegenheit zur rechtswidrigen Steuervermeidung genutzt, wobei sie - im Zweifel zu ihren Gunsten angenommen - in ihrem Tatentschluss von ihrem Ehegatten bestärkt worden ist. Auch von C bzw. aus seinem Umfeld mögen entsprechende Einflüsterungen gekommen sein. Die Beschuldigte mag über die genauen Modalitäten im Zusammenhang mit den verkürzten Kapitalertragsteuern nicht Bescheid gewusst haben, ihr war aber zu den Tatzeitpunkten als steuerliches, allgemein bekanntes Basiswissen genauestens bekannt, dass es in Österreich (ebenso auch wie in ihrer vormaligen Heimat) verboten ist, die Abgabenbehörden zu belügen und zur Vortäuschung eines anderen - steuerschonenden - Sachverhaltes Urkunden zu verwenden, deren Inhalt wahrheitswidrig ist. Ihr war als allgemein zugängliches Basiswissen auch bekannt, dass die Abgabepflichtigen in Österreich ihr Einkommen zu versteuern haben und sie daher, wenn ihr aus ihrer GmbH beträchtliche Geldmittel für private Zwecke zufließen, dafür, würde sie den Vorgang nicht verheimlichen, Steuern bezahlen müsste. Unzweifelhaft war ihr zumal aufgrund ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin auch bekannt, dass die Verwendung von unrichtigen Rechnungen für einen nicht zustehenden Vorsteuerabzug unzulässig ist.

Und nun hat sie von C bzw. seinen Hintermännern die Möglichkeit erhalten, steuerfrei (ohne Einkommensteuer, für welche die Kapitalertragsteuer nur eine Erhebungsform ist) Bargeld für eigene Zwecke zu bekommen, steuersenkend die Betriebsausgaben des Unternehmens zu erhöhen und das Beste: zusätzlich vom Finanzamt für das Unternehmen sogar noch fiktive Vorsteuern ersetzt zu bekommen. Es ist lebensnah, dass auch der / die Scheinrechnungsverkäufer diese Vorteile aus ihrer "Dienstleistung" entsprechend dargestellt haben, wenn es um die Aufteilung der vom Fiskus erzwungenen Vorteile unter den Tatbeteiligten gegangen ist.

Auch die Art der Beuteaufteilung bei gleichsam konspirativen Treffen in einer ländlichen Videothek konnte keinen Zweifel aufkommen lassen, dass die Geschäfte, die hier gerade abgewickelt werden, den Grundsätzen einer ordnungsgemäßigen Buchhaltung widersprechen.

A hat sich daher in Kenntnis der Rechtswidrigkeit eines solchen Handelns bewusst für die ihr im gegenständlichen Verfahren zum Vorwurf gemachte Verdunkelung des Sachverhaltes gegenüber dem Fiskus entschieden, um solcherart Abgaben im Höchstmaß zu vermeiden. Dabei wird sie auch nicht durch den Umstand entlastet, dass "gewöhnliche" Abgabepflichtige (Zitat Verteidigung) (also wohl Abgabepflichtige, welche keine Finanzstrafaten begehen) mit legalen Mitteln ebenfalls eine höchstmögliche Abgabenreduktion - hier auf dem Boden des Rechtes - anstreben. Sie hat mit Absicht gehandelt, wobei ein Wissen um die Höhe der konkreten Verkürzungsbeträge zu den Tatzeitpunkten zur Erfüllung der der Beschuldigten vorgeworfenen Hinterziehungen nicht erforderlich ist.

Immer wiederkehrende Ankäufe von Scheinrechnungen in der gegenständlichen Konstellation gehören auch nicht zu den Geschäften des täglichen Lebens; sie bedürfen wohl einer organisierten Geschäftsbeziehung im kriminellen Milieu. Zwischen

Käufer und Verkäufer wird ein besonderes Vertrauensverhältnis bestehen. Anders als wohl beispielsweise bei illegalen Ankäufen von verbotenen Konsumgütern (Kokain usgl.), gefälschten Ausweisen, Falschgeld etc. im kriminellen Milieu bleiben bei Scheinrechnungen wie im gegenständlichen Fall - für den Erwerber derselben nachvollziehbar - im Zeitverlauf mehr oder weniger allgemein zugängliche deutliche Hinweise auf den Produzenten derselben bestehen: Die erworbenen Rechnungen sollen ja einer oberflächlichen Kontrolle des Fiskus standhalten, weil es den angeblichen Leistungserbringer (hier die Firma N bzw. D) auch nachprüfbar tatsächlich gibt. Andernfalls hätte sich in der gegenständlichen Finanzstrafsache A die Geschäftsbeziehung mit C auch wohl erspart und einfach selbst falsche Urkunden für die Buchhaltung der B-GmbH hergestellt und damit Betriebsausgaben vorgetäuscht bzw. zu Unrecht Vorsteuern abgezogen.

Tatsächlich aber ist nach Vereinbarung der Modalitäten zwischen der Beschuldigten und C eine langjährige Geschäftsbeziehung hergestellt worden, bei welcher immer wieder, Monat und Monat, Jahr um Jahr, Scheinrechnungen erstellt wurden, wobei die Beschuldigte nur mehr die Rechnungshöhe mitzuteilen hatte. Blieb die Anforderung einmal aus, hat sich C vorsorglich gemeldet, ob für diesen Monat eine Scheinrechnung benötigt werden würde (Aussage der A vom 20. Februar 2012, Finanzstrafakt I, Bl. 26).

Diese Aspekte bringen das Bundesfinanzgericht zu der Feststellung, dass die Beschuldigte bei ihren absichtlichen Abgabenhinterziehungen zumal in Anbetracht des erforderlichen Planungsverhaltens der Täterin auch mit der Absicht gehandelt hat, sich durch eine wiederkehrende Begehung der Abgabenverkürzungen eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, indem sie unter Verwendung eines vorab organisierten deliktischen Beziehungsgeflechtes mittels periodischer Bestellung von Scheinrechnungen sich beständig die Versteuerung ihres eigenen Einkommens erspart und ebenso beständig die Steuerlast der in ihrem Eigentum stehenden B-GmbH verringert (und damit ihr eigenes Vermögen vermehrt).

A hat daher, von den spruchgemäßen Verfahrenseinstellungen und den Hinterziehungen an Kraftfahrzeugsteuer laut Strafverfügung (welche - siehe oben - bei der Strafbemessung als bloße Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu werten sind) abgesehen, absichtliche gewerbsmäßige Abgabenhinterziehungen nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a (BGBI 1994/681) bzw. 38 Abs. 1 (BGBI I 2010/104) FinStrG zu verantworten.

Soweit eingewendet wird, die Beschuldigte habe in einem entschuldigenden Notstand im Sinne des § 10 FinStrG iVm § 10 StGB gehandelt, ist anzumerken:

Gemäß § 10 Abs. 1 StGB ist entschuldet, wer eine mit Strafe bedrohte Tat (hier: die verfahrensgegenständlichen Abgabenhinterziehungen) begeht, um einen unmittelbar drohenden bedeutenden Nachteil von sich oder einem anderen abzuwenden, wenn der aus der Tat drohende Schaden nicht unverhältnismäßig schwerer wiegt als der Nachteil, den sie abwenden soll, und in der Lage des Täters von einem mit den rechtlichen Werten verbundenen Menschen kein anderes Verhalten zu erwarten war. Gemäß § 10 Abs. 1

Satz 1 StGB ist der Täter nicht entschuldigt, wenn er sich der Gefahr ohne einen von der Rechtsordnung anerkannten Grund bewusst ausgesetzt hat.

Laut Beschwerdeausführung habe sich die Beschuldigte am Erhalt der Gelder aus den Scheinrechnungen keineswegs bereichert, sondern habe mit diesen ausschließlich den Fortbestand der B-GmbH sichern wollen; sie sei erpresst worden wäre und habe deshalb Schmiergelder bezahlt, um die Verluste der in wirtschaftlichen Nöten befindlichen GmbH so gering wie möglich zu halten.

Eine - nach der Aktenlage nicht erwiesene - Erpressung der Beschuldigten, also ihre Nötigung mit Gewalt oder durch gefährliche Drohung zu Handlungen, die sie bzw. die B-GmbH am Vermögen schädigte, durch einen Dritten mit Bereicherungsvorsatz (dazu § 144 StGB) wäre wohl nach den Einlassungen der Beschuldigten darin zu sehen, dass sie von den Disponenten der I-GmbH zur Bezahlung von Schmiergelder gezwungen worden sei. Damit wäre gegebenenfalls deren Bezahlung durch die Beschuldigte - ein Vorgang, der nach der Aktenlage in einem bestimmten Ausmaß (siehe dazu oben) im Zweifel zugunsten für die Finanzstrftäterin durch das Bundesfinanzgericht für möglich gehalten wird - entschuldigt.

Anhaltspunkte für eine erpresserische Willensbeugung der Beschuldigten dergestalt, dass sie etwa durch Geschäftspartner konkret zum Ankauf und zur Verwendung der Scheinrechnungen bzw. zu den Abgabenhinterziehungen gezwungen worden wäre, sind der Aktenlage nicht zu entnehmen.

Zur Frage, ob nicht etwa im gegenständlichen Fall die sich verschlechternde Liquiditätslage des Unternehmens und die ungünstige Marktentwicklung, zumal wenn die Geschäftsleitung diese Verschlechterung nicht zu verantworten hätte, die erfolgte Hinterziehung von Abgaben entschuldige:

Allgemeine finanzielle Schwierigkeiten eines Unternehmers, seine wirtschaftliche Notlage oder ein drohender Vermögensverlust begründen nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keinen Notstand (vgl. für viele VwGH 30.7.1991, 91/09/0041). So könne aus der Verantwortung eines Finanzstrftäters, er habe mittels begangener Abgabenhinterziehungen und Finanzordnungswidrigkeiten den Betrieb aufrecht erhalten wollen, ein entschuldigender Notstand nicht abgeleitet werden (VwGH 31.03.2003, 99/14/0248).

Selbst wenn man diese Rechtsposition nicht mit voller Schärfe einnimmt, sondern die grundsätzliche Möglichkeit eines entschuldigten Notstandes unter Bedachtnahme auf die konkreten Umstände des Einfalles ausnahmsweise insoweit zugesteht, als unter Umständen ein drohender Vermögensschaden als bedeutender Nachteil angesehen werden könnte, wenn er auf längere Zeit hin eine wirksame Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Gesamtsituation des Betroffenen darstellen würde (siehe dazu *Höpfel* in WK² § 10 Rz 6), ist damit für die Beschuldigte nichts gewonnen:

Die Rechtsordnung fordert - wie ausgeführt - einen unmittelbar bevorstehenden, bedeutenden Nachteil für die Finanzstraftäterin selbst oder einen Dritten, hier die genannte GmbH. Das heißt, die Gefahr des Eintritts eines bedeutenden Nachteiles müsste psychologisch so eindringlich gewesen sein, dass das rechtswidrige Verhalten (hier: Abgabenhinterziehungen unter Verwendung von Scheinrechnungen) ausnahmsweise entschuldigt werden kann (OGH 7.11.2000, 14 Os 79/00; OGH 5.12.2002, 112 Os 107/01), wobei auch von einem mit den rechtlich geschützten Werten verbundenen Menschen in der Lage der Täters kein anderes Verhalten zu erwarten wäre (siehe auch *Winkler* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 10 Rz 23).

Eine derartige unmittelbar drohende Gefahr im strafrelevanten Zeitraum ist nach der Aktenlage tatsächlich nicht zu erkennen.

Angenommen aber, man qualifizierte - unzutreffenderweise - ein Ausschöpfen der Kreditlinie der GmbH, eine ungünstige Marktentwicklung, die fehlende Rentabilität des Unternehmens oder eine zu große Steuerlast als unmittelbar drohende Gefahr, könnte man von einem rechtstreuen Menschen aber verlangen, dass er Auswege aus der ungünstigen Entwicklung sucht, zumindest aber so lange als möglich zuwartet, bevor er in die Rechtsgüter Unbeteiligter (hier: des Abgabengläubigers) eingreift (*Höpfel* in WK² § 10 Rz 7). Ein maßgerechter Mensch in der Lage der Beschuldigten hätte den Kontakt mit C zum Erwerb von Scheinrechnungen nicht aufgenommen, sondern andere, legale Möglichkeiten der Betriebsreorganisation gesucht und im Falle von Schwierigkeiten bei der Entrichtung von Abgabenschulden das Einvernehmen mit der Abgabenbehörde gesucht, um auf Basis der Bestimmungen der BAO Zahlungserleichterungen oder allenfalls Nachsichten zu erreichen.

Letztendlich hätte ein mit den rechtlich geschützten Werten verbundener Mensch in der Lage der Beschuldigten allenfalls sich sogar erforderlichenfalls mittelfristig anderen geschäftlichen Betätigungen zugewandt, wenn beispielsweise die ursprünglich angestrebten Erwerbsquellen sich als nicht erfolgversprechend erweisen. Fehlende Markt- und Gewinnchancen verwandeln ihn nicht in einen Wirtschaftsstraftäter, welcher sich kriminellen Netzwerken zuwendet.

Die Voraussetzungen zur Annahme eines entschuldigenden Notstandes für die Beschuldigte liegen somit nicht vor.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Wird jemand, der bereits wegen eines Finanzvergehens bestraft worden ist (hier: die Beschuldigte durch die Strafverfügung vom 22. Mai 2014), wegen anderer Finanzvergehen bestraft, für die er nach der Zeit der Begehung schon in dem früheren Verfahren hätte bestraft werden können (hier: A für die am 17. November 2010 und 2. Dezember 2011 zu niedrig festgesetzten Umsatz- und Körperschaftsteuern betreffend die B-GmbH sowie für in den Jahren 2009 und 2010 nicht entrichteten

Kapitalertragsteuern für die ihr aus den verheimlichten Ausschüttungen zugekommenen Geldmittel), so ist - wie im gegenständlichen Fall - nach § 21 Abs. 3 FinStrG eine Zusatzstrafe zu verhängen.

Nach ständiger Rechtsprechung ist bei der Ausmessung der Zusatzstrafe zunächst jene Geldstrafe zu ermitteln, die bei gemeinsamer Aburteilung aller Taten zu verhängen gewesen wäre.

Von diesem Betrag ist sodann die in der gemäß § 21 Abs. 3 FinStrG zu beachtenden Vorentscheidung verhängte Strafe (hier: die in der Strafverfügung vom 22. Mai 2014 verhängten € 5.000,00) abzuziehen; der verbleibende Rest ergibt die zu verhängende zusätzliche Geldstrafe.

Bei der konkreten Strafbemessung ist gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG Grundlage zunächst die Schuld des Täters.

Gemäß § 23 Abs. 2 und 3 FinStrG in der zu den Tatzeiten und den Zeitpunkten der erstinstanzlichen Entscheidungen geltenden Fassung sind bei der Ausmessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen und zusätzlich die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen. Die Strafbemessungsvorschriften der §§ 32 bis 35 StGB gelten dabei sinngemäß.

Zusätzlich ist in § 23 Abs. 2 FinStrG ausdrücklich aufgetragen, darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung endgültig oder nur vorübergehend eintreten hätte sollen.

Gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG ist im verwaltungsbehördlichen Verfahren bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit einem ein Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag nur zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen. Derartige besondere Gründe sind aber der Aktenlage nicht zu entnehmen, siehe die nachstehenden Ausführungen.

Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG werden gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der jeweiligen Verkürzungsbeträge geahndet, wobei - im Falle mehrerer Finanzstraftaten - zur Bemessung der Geldstrafe gemäß § 21 Abs. 2 FinStrG die Summen der Strafdrohungen zu einer einheitlichen Geldstrafe zusammenzurechnen sind.

Gemäß § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG (BGBl 1994/681) bzw. § 38 Abs. 1 FinStrG (BGBl I 2010/104) erhöht sich bei gewerbsmäßiger Tatbegehung die Geldstrafdrohung auf das Dreifache der Verkürzungsbeträge.

Der zur Anwendung gelangende Strafrahmen beträgt daher € 8.296,00 + € 11.713,33 + € 10.036,70 + € 11.204,00 + € 10.370,00 + € 14.641,67 + € 11.206,42 = € 77.468,12 X 3 ergibt € 232.404,36 zuzüglich € 1.721,78 + € 1.919,40 = € 3.641,18 X 2 ergibt € 7.282,36, somit insgesamt € 239.686,72.

Qualifiziert man - wie oben ausgeführt - für Zwecke der Strafbemessung die vorsätzlichen Verkürzungen an Kraftfahrzeugsteuer als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG, verbleibt ein Betrag von € 234.224,95, innerhalb dessen die konkrete Geldstrafe auszumessen ist.

Bestünde durchschnittliches Verschulden, hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und lägen bei der Beschuldigten ebenfalls durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse vor, ergäbe sich solcherart ein Durchschnittswert von € 117.000,00 an Geldstrafe.

Vom Unrechtsgehalt der Verfehlungen der Finanzstraftäterin ist, bezogen auf das Tatbild, bei den gegenständlichen gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehungen von äußerst schwerwiegenden Verfehlungen auszugehen: Bestünde Gerichtszuständigkeit, wäre beispielsweise nunmehr nach der Rechtslage ab dem 1. Jänner 2011 nach § 39 Abs. 1 lit. a und b FinStrG Abgabenbetrug vorzuwerfen. Auch wenn es diesen Tatbestand im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren nicht gibt, wäre aufgrund der aus dem Tatgeschehen hervorleuchtenden besonderen deliktischen Energie der Beschuldigten - auch unter dem Aspekt der Generalprävention - ansich eine empfindliche Strafe zu verhängen. Es macht einen großen Unterschied, ob jemand etwa eine Verkürzung an Abgaben nur dadurch begeht, dass er etwa - klassisch - einfach in sein steuerliches Rechenwerk diverse Ausgangsrechnungen nicht aufnimmt und in den Steuererklärungen entsprechende Erlöse verheimlicht, oder dadurch, dass er offensiv an einem deliktischen Beziehungsgeflecht teilnimmt, jahrelang mit operativen Aufwand Scheinrechnungen erwirbt und verwendet, um andere Geschäftsfälle zu verdunkeln und fiktive Vorsteuern zu lukrieren.

Auch ist - abgesehen von den unbedeutenden Verkürzungen an Kraftfahrzeugsteuer - von nicht nur vorübergehenden Abgabenvermeidungen auszugehen.

Richtig ist aber, dass sich in Anbetracht der geänderten Lebensumstände der Beschuldigten, wie von ihr vorgetragen, der spezialpräventive Aspekt entscheidend abgeschwächt hat.

Gebietet die Spezialprävention im gegenständlichen Fall eine Abschwächung des Sanktionsübels, ist dabei aber auch wiederum die erforderliche Generalprävention nicht zu vernachlässigen, weil keineswegs gegenüber anderen potenziellen Finanzstraftätern im Milieu der Beschuldigten bei Bekanntwerden der Entscheidung der fälschliche Eindruck erweckt werden soll, dass Fehlverhalten wie die der A für die Republik Österreich gleichsam ein vernachlässigbares Ereignis darstellen.

Den mildernden Umständen wie der bisherigen finanzstrafrechtlichen Unbescholtenseit der Finanzstraftäterin, einer nunmehr geständigen Verantwortung, welche zumindest in Bezug auf das Ausmaß ihrer Verantwortlichkeit entscheidende Bedeutung zukommt, einer Mitwirkung an der Aufklärung der strafrelevanten Sachverhalte (so die Selbstanzeige in Bezug auf die Kraftfahrzeugsteuern, Finanzstrafakt II, Bl. 14 f), einer Schadensgutmachung von ungefähr € 35.000,00, einer angespannten Finanzlage

des Unternehmens im Tatzeitraum, welche trotz der Bedenken des Amtsbeauftragten doch den deliktischen Antrieb der Beschuldigten in Bezug auf die Verkürzung der Unternehmenssteuern eher nachvollziehbar erscheinen lässt, sowie einer ihr zu ihren Gunsten unterstellten Mitbeeinflussung durch C und durch den Ehegatten, wenn glaubhaft - zumal in Übereinstimmung mit den intellektuellen Fähigkeiten der Beschuldigten, von welchen sich der Senat heute anlässlich der mündlichen Verhandlung überzeugen konnte - gemeinsame Tatentschlüsse gefasst worden sind, stehen als erschwerend gegenüber die besonders hervorleuchtende deliktische Energie, wie oben beschrieben, und der Umstand der Mehrzahl an deliktischen Angriffen über Jahre hinweg.

In gesamthafter Abwägung all dieser Umstände kann doch, trotz der schwer wiegenden, für eine Erhöhung der Geldstrafe über den Durchschnittswert hinaus sprechenden Argumente, der Ausgangswert auf € 90.000,00 abgemildert werden.

Eine überlange Verfahrensdauer ist in Anbetracht der zumindest teilweise auch für das gegenständliche Finanzstrafverfahren relevanten komplexen deliktischen Verflechtungen im Umfeld des N, wovon die Verwendung der Scheinrechnungen bei der B-GmbH nur ein Teilsegment gewesen ist, in einer Gesamtschau nicht festzustellen; einer Kritik einer längeren Ausfertigungsdauer des Spruchsenatserkenntnisses (ein ausdrückliches Gegenstück zu § 270 Abs. 1 Strafprozeßordnung existiert im FinStrG nicht, wenngleich § 57 Abs. 6 FinStrG gebietet, Finanzstrafverfahren stets zügig und ohne unnötige Verzögerung durchzuführen und zu beenden) ist zu entgegnen, dass die Beschuldigte, welche samt Rechtsanwalt an der mündlichen Verhandlung des Spruchsenates teilgenommen hatte und sohin in Kenntnis der damaligen Beweislage und der Beurteilung derselben durch den Spruchsenat gewesen ist, selbst aber erst nach eigenen Erwägungen die aus ihrer Sicht relevante Strafanzeige gegen G am 18. Februar 2014 erhoben und - siehe oben - um ein Zuwarthen bis zum Vorliegen entsprechender diesbezüglicher Erhebungsergebnisse ersucht hat. Die verzögerte Zustellung der schriftlichen Ausfertigung hat die Beschuldigte weder erkennbar in ihren Verteidigungsrechten beeinträchtigt noch die Gesamtdauer des Verfahrens beeinflusst.

Strafmindernd mit einem Abschlag um € 10.000,00 zu bedenken ist die Sorgepflicht der Beschuldigten für ihre Tochter.

Als von besonderer Bedeutung zugunsten für die Beschuldigte erweisen sich ihre derzeitigen äußert tristen Einkommens- und Vermögensverhältnisse, wie von ihr selbst vorgetragen, sodass letztendlich eine weitere Reduktion um die Hälfte auf € 40.000,00, das sind nur 16,39 % des Strafrahmens bzw. 17,08 % der Strafdrohung unter Berücksichtigung der Hinterziehungen an Kraftfahrzeugsteuer für Zwecke der Strafbemessung als Finanzordnungswidrigkeiten, vorgenommen werden konnte.

Unter Abzug der bereits mittels der Strafverfügung verhängten Geldstrafe von € 5.000,00 verbleibt eine zusätzliche Geldstrafe von € 35.000,00.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei aber der Umstand der schlechten Finanzlage bei der Täterin außer Ansatz zu lassen ist.

In gesamthafter Erwägung ist eine Ersatzfreiheitsstrafe von 10 Wochen, das sind 70 Tage, zu verhängen.

Von diesen ist wiederum die bereits mittels der Strafverfügung vom 6. März 2015 ausgesprochene Ersatzfreiheitsstrafe von 33 Tagen in Abzug zu bringen, sodass ein Restbetrag von 37 Tagen verbleibt.

Die der Beschuldigten aufzuerlegenden Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00, festzusetzen ist. Gegenüber der vom Spruchsenat festgesetzten Höhe tritt daher keine Änderung ein.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil - wie oben ausgeführt - das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Als entscheidend hat sich im Übrigen auch die vom Bundesfinanzgericht vorzunehmende Würdigung der Beweislage und anzuwendendes Ermessen erwiesen.

Salzburg-Aigen, am 4. Februar 2016