

GZn. FSRV/0003-S/03,
FSRV/0021-S/03

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Salzburg 2 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Dr. Peter Meister sowie die Laienbeisitzer Ing. Franz Junger und Dipl. Ing. Dr. Christoph Aigner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen W, vertreten durch Dr. Eveline Landmann, Rechtsanwalt in Ort 266, 6322 Kirchbichl, wegen Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufungen des Beschuldigten vom 13. Jänner 2003 und des Amtsbeauftragten vom 10. Jänner 2003 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes St. Johann im Pongau [nunmehr: St. Johann Tamsweg Zell am See] als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 22. November 2002, StrLNr. 2/01 [StrNr. 2001/00002-001], nach der am 18. September 2003 in Anwesenheit des Beschuldigten, seiner Verteidigerin, des Amtsbeauftragten Mag. Michael Eder sowie der Schriftführerin Sybille Wiesinger durchgeföhrten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt

I. Der Berufung des **Beschuldigten** wird **teilweise Folge** gegeben und die im Übrigen unverändert bleibende erstinstanzliche Entscheidung in ihrem Strafausspruch dahingehend abgeändert, dass die gemäß § 33 Abs. 5 iVm. § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG dem Beschuldigten auferlegte **Geldstrafe** auf **€ 30.000,-** - (in Worten: Euro dreißigtausend) und die für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben gemäß § 20 FinStrG vorzuschreibende **Ersatzfreiheitsstrafe** auf **sechs Wochen** reduziert werden, wobei die Geldstrafe unter Bedachtnahme auf die zur StrNr. 1998/50005-001 ergangene Strafverfügung des Finanzamtes St. Johann im Pongau vom 16. September 1998, zugestellt am 25. September 1998, gemäß § 21 Abs.3 FinStrG als Zusatzstrafe qualifiziert wird.

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

III. Die Berufung des **Amtsbeauftragten** wird als unbegründet **abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes St. Johann im Pongau [nunmehr St. Johann Tamsweg Zell am See] als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 22. November 2002, StrLNr. 2/01 [tatsächlich: StrNr. 2001/00002-001], wurde W für schuldig erkannt, als für die buchhalterische Angelegenheiten der Firma T GmbH Verantwortlicher [und sohin als Wahrnehmender deren steuerlichen Interessen] vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuerjahreserklärungen betreffend die Veranlagungsjahre 1994 bis 1996 eine Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Umsatzsteuern in Höhe von insgesamt S 735.834,-- (1994: S 150.000,--, 1995: S 366.667,--, 1996: S 219.167,--) (umgerechnet € insgesamt 53.457,92) bewirkt und hiedurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben, weshalb über ihn nach § 33 Abs. 5 [ergänze: iVm § 21 Abs. 1 und 2] FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 40.000,-- und für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben eine Ersatzfreiheitsstrafe [gemäß § 20 FinStrG] im Ausmaß von zwei Monaten verhängt worden ist.

Gemäß § 185 Abs. 1 [lit.a] FinStrG wurden W pauschale Verfahrenskosten in Höhe von € 363,-- vorgeschrieben.

Der erstinstanzlichen Entscheidung liegt folgende Sachverhaltsfeststellung zu Grunde [erforderliche Ergänzungen des Berufungssenates in eckiger Klammer]:

Der am 27. Juni 1944 in Klagenfurt geborene Beschuldigte W ist finanzstrafrechtlich unbescholtener und ist [war] Prokurist der Steuerberatungsgesellschaft T GmbH [welche zwischenzeitig ihre Tätigkeit eingestellt hat und liquidiert wurde]. Er hat [zum Zeitpunkt des erstinstanzlichen Erkenntnis] monatlich rund € 1.500,-- netto verdient [nunmehr Bezug von € 845,-- monatlich vom AMS]. Er ist sorgepflichtig für ein elfjähriges Kind [, besitzt keine

Vermögenswerte und hat neben den Abgabenschulden noch Bankschulden in Höhe von etwa € 200.000,--].

Im Zug einer Betriebsprüfung bei der T GmbH wurde festgestellt, dass betreffend die Veranlagungsjahre 1994 bis 1996 Vorsteuern in Höhe von S 150.000,-- S 366.667,-- sowie S 219.167,-- aus Leistungen einer Firma G in W sowie aus einer Übernahme von Klienten von einer Firma P geltend gemacht worden waren, wobei für diese Vorsteuerabzüge vom Beschuldigten jedoch keine Rechnungen vorgelegt werden konnten.

Sowohl bei der Firma G als auch bei der Firma P konnten keine Ausgangsrechnungen diese Gegenstände betreffend beigebracht werden; es scheinen diese Buchungen auch in der Buchhaltung der Firma G und der Firma P nicht auf.

Bei P handelte es sich um einen in S ansässigen Wirtschaftstreuhänder, mit dem W befreundet gewesen ist und der im Jahre 1996 überraschend verstarb. P hatte mit Kreditvertrag vom 16. August 1985 bei der Raiffeisenkasse A einen Kredit in der Höhe von S 1 Mio. mit einer Laufzeit bis zum 31. Juli 1995 aufgenommen, welcher per 7. Juli 1994 mit S 841.644,30 einschließlich Zinsen aufhaftete. Darüber hinaus schuldete P der genannten Raiffeisenkasse weitere S 133.981,31 und S 65.452,96, jeweils inklusive Zinsen, zusammen sohin S 1.041.078,57.

Am 6. Juli 1994 übernahm die T GmbH, vertreten durch W, diese aushaftenden Verbindlichkeiten des P, der aus der Haftung voll und ganz entlassen wurde. Die T GmbH bezahlte an die Raiffeisenkasse A einen Teilbetrag von S 41.078,57 sofort und in weiterer Folge monatliche Raten in Höhe von S 25.000,-- Per 30. August 1995 hafteten noch S 730.000,-- unberichtet aus, hinsichtlich welchen Betrages die T GmbH einen Abstattungskreditvertrag aufnahm, womit der ursprünglich von P aufgenommene Kredit endgültig beglichen wurde. Den Abstattungskredit hat die T GmbH zwischenzeitlich erfüllt.

Es könnte nicht ausgeschlossen werden, dass die Schuldübernahme per 6. Juli 1994 mit einem Betrag von S 1.041.078,57 durch die T GmbH zu Gunsten des P deshalb erfolgte, weil P seinen damaligen Klientenstock an die T GmbH abgetreten bzw. verkauft hatte.

Bei G handelte es sich um den Steuerberater eines in W ansässigen Unternehmens namens X GmbH, welches im inkriminierten Zeitraum Millionenbeträge auf das Konto der T GmbH bei der Landes-Hypothekenanstalt SA überwies. Diese Beträge wurden vom Beschuldigten in die Buchhaltung der T GmbH aufgenommen und auch einer abgabenrechtlichen Erfassung zugeführt.

Es könnte nicht ausgeschlossen werden, dass der Beschuldigte für die T GmbH in inkriminierten Zeitraum in mehreren Teilbeträgen zum Teil in bar und zum Teil mittels Bankschecks rund S 3,4 Mio. an G unter Einbehalt einer 20 %-igen Provision zu dem Zweck weitergeleitet hat, dass G diese Beträge an verschiedene und [ihm] unbekannt gebliebene Personen zwecks Abgeltung von der Firma X GmbH zur Verfügung gestellten Erfindungen weiterleiten sollte. Auch G ist im Jahre 1996 überraschend verstorben und war mit dem Beschuldigten befreundet gewesen.

Weder von P noch von G waren dem Beschuldigten bzw. der T GmbH gegenüber hinsichtlich der erwähnten Transaktionen Rechnungen ausgestellt worden, wobei [– so lediglich die Meinung des Erstsenates –] nicht ausgeschlossen werden kann, dass dies vom Beschuldigten, von G und P zunächst vergessen worden sei. In der Buchhaltung der T GmbH tat der Beschuldigte allerdings so, als ob diese Rechnungen tatsächlich schon vorhanden gewesen wären.

Durch das Verhalten des Beschuldigten wurden die im Spruch ersichtlichen Abgaben verkürzt; eine Schadensgutmachung ist bislang noch nicht erfolgt. Im wieder aufgenommene Abgabenverfahren betreffend die Umsatzsteuerverpflichtungen der T GmbH für die Jahre 1994 bis 1996 wurden vom [damaligen] Finanzamt St. Johann im Pongau die geltend gemachten Vorsteuerbeträge nicht anerkannt, wogegen der Beschuldigte Berufung an die Finanzlandesdirektion für Salzburg erhoben hat.

[Mit Berufungsentscheidung vom 25. Juni 2003, GZ. RV/0218-S/02, hat der Abgabensenat des unabhängigen Finanzsenates in Salzburg diese Berufung als unbegründet abgewiesen.]

Beweiswürdigend führte der Erstsenat aus, dass die zuletzt vom Beschuldigten vorgelegten Unterlagen sich in einem gewissen Zusammenhang mit der vom Beschuldigten gebotenen Begründung bringen lassen, nämlich dass er bzw. die T GmbH an P rund S 1 Mio. als Klientenstockablöse und rund S 3,4 Mio. an G letztlich als Entgelt für Diensterfindungen verschiedener und unbekannt gebliebene Personen getätigten hätten. Obwohl im Zusammenhang mit der angeblichen Klientenstockablöse insofern ein gewisser Widerspruch bestehe, als die T GmbH den Kredit von P 1994 übernommen habe, während der Geschäftsfall in die Buchhaltung der T GmbH erst 1995 aufgenommen worden ist, und obwohl sich aus sämtlichen vorgelegten Belegen und Urkunden keinerlei Begründungen für die erfolgten Zahlungen erkennen lassen, hätte doch der vom Beschuldigten behauptete Sachverhalt nach dem Grundsatz "im Zweifel für den Beschuldigten" nicht gänzlich ausgeschlossen werden können. Die letztlich entscheidungswesentliche Frage, nämlich dass W lediglich so getan hat,

als ob die entsprechenden Rechnungen tatsächlich vorhanden gewesen wären, tatsächlich aber derartige Rechnungen nie zu Stande gekommen und ausgestellt worden waren, ergebe sich hingegen aus der eigenen Aussage des Beschuldigten selbst.

In rechtlicher Hinsicht wertete der Erstsenat das strafrelevante Verhalten des Beschuldigten als Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG und verhängte über ihn nach dem Strafsatz des § 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldstrafe von € 40.000--, wobei er als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des W, als erschwerend hingegen einen langen Tatzeitraum wertete.

Zusätzlich sprach der Erstsenat eine Entscheidung der Haftung der T GmbH gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG aus, wobei jedoch während des Verfahrens die genannte juristische Person tatsächlich als Nebenbeteiligte nicht zugezogen worden ist, zu den mündlichen Verhandlungen des Spruchsenates am 22. Februar 2002, am 7. Juni 2002 und am 22. November 2002 nicht vorgeladen wurde, an den Verhandlungen – laut Protokoll – auch nicht durch einen Vertreter teilgenommen hat und ihr auch das Erkenntnis des Spruchsenates tatsächlich nicht zugestellt worden ist (siehe den diesbezüglichen Finanzstrafakt, StrLNr. 2/01, des Finanzamtes St. Johann im Pongau).

Der Haftungsausspruch hat daher keine Wirksamkeit entfaltet.

Gegen dieses Erkenntnis wendet sich der Beschuldigte in seiner Berufung, in welcher er die Einstellung des gegenständlichen Strafverfahrens fordert und vorbringt, die Finanzstrafbehörde erster Instanz habe keine gegenständige Beweisaufnahme und Beweiswürdigung vorgenommen, was sich als Verfahrensfehler erweise, da im diesbezüglichen Abgabenverfahren noch keine rechtskräftige Entscheidung vorliege. Der Erstsenat gehe davon aus, dass tatsächlich keine Rechnungen existiert hätten und wohl auch, dass dies dem Beschuldigten bekannt gewesen sei, was jedoch nur eine unzutreffende Annahme gewesen wäre. Die Weitergabe der Rechnungen wäre vergessen worden. Wenn nun die Kanzleien P und G Mehrwertsteuer abgeführt hätten, der T GmbH aber keine Vorsteuerberechtigung zuerkannt würde, wäre dies rechtswidrig und eine Verletzung des Gleichheitssatzes. In eventu wird auch eine Herabsetzung der ausgesprochenen Geldstrafe beantragt.

Auch der Amtsbeauftragte hat gegen das Erkenntnis des Spruchsenates berufen, wobei sich jedoch im Ergebnis seine Bedenken gegen die Höhe der verhängten Geldstrafe richten. In

Anbetacht des direkten Vorsatzes bei der Tatbegehung, der wiederholten gleich gelagerten Tathandlungen, einer Zinsersparnis und der Uneinsichtigkeit des Beschuldigten erscheine aus spezial- aber auch aus generalpräventiven Überlegungen die verhängte Strafe [offenbar gemeint: die verhängte Geldstrafe] als zu gering bemessen.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Vorab ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht anzumerken, dass die erstinstanzliche Entscheidung auf Grund des Umstandes einer fehlenden vollständigen unmittelbaren Beweisaufnahme sowie auf Grund der Tatsache, dass eine Entscheidungsfällung vor Eintritt der Rechtskraft im korrespondierenden Abgabenverfahren stattgefunden hat, nicht mit Mangelhaftigkeit belastet ist. Eine zwingende Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme ist dem Finanzstrafverfahren fremd (vergleiche *Dorazil-Harbich*, FinStrG, Judikatteil, E 10 F zu § 157 und die dort angeführten Entscheidungen des VwGH). Ebenso hindert die fehlende Rechtskraft im Abgabenverfahren nach Wegfall des diesbezüglichen § 55 FinStrG ab 21. August 1996 (BGBI. 1996/421) nicht die Entscheidungsfindung im Finanzstrafverfahren.

Auf Grund der gegebenen Aktenlage, insbesondere der sukzessive bis zum Abschluss der Berufungsverhandlung vorgelegten Dokumente und insbesondere auf Grund der eigenen Verantwortung des Beschuldigten ergibt sich für den Berufungssenat folgender Sachverhalt:

Hoher Veränderungsdruck auf technischen Märkten im Kommunikationsbereich in den Jahren ab 1990 zwang die konkurrierenden Unternehmen, wollten sie erfolgreich am Wettbewerb teilnehmen, hohe Summen für die Produktforschung zu verwenden, wobei selbstredend ein Forschungserfolg damit nicht garantiert gewesen ist. So gesehen, stellt dieser Aspekt daher gerade für kleinere Unternehmen sicherlich teilweise einen bedrohlichen Risikofaktor dar. Ist man in der Not bereit, ethische Aspekte hintanzustellen, ist es solcherart häufig nur nahe liegend, auch nach illegalen Methoden zu suchen, dieses Risiko zu minimieren.

Eine gängige Methode ist es dabei dem Vernehmen nach, mittels Betriebsspionage oder Geheimnisverrat von Wissensträgern der Konkurrenten ohne großen Aufwand (im Vergleich zu den benötigten Geldmitteln zur Herstellung eigener geeigneter Erfindungen) auf rechtswidrige Weise das diesbezügliche Wissen von diesen Konkurrenzunternehmen zu erwerben. Unter anderem werden also Diensterfindungen, welche lediglich der Konkurrent als Arbeitgeber der Erfinder zu verwerten berechtigt wäre, gegen oft durchaus namhaftes Entgelt von diesen fremden Arbeitnehmern abgekauft.

In strafrechtlicher Hinsicht erfüllt eine derartige Vorgangsweise den Tatbestand des § 11 Abs. 2 des Bundesgesetzes gegen den unlauteren Wettbewerb 1984 (UWG), wonach derjenige, der Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse zu Zwecken des Wettbewerbes unbefugt verwertet (auf Verlangen des Geschädigten) mit Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten oder mit Geldstrafe bis zu 180 Tagessätzen zu bestrafen ist. Selbstredend knüpfen sich an derartige Vorgangsweisen für die Schädiger, seien es die eigenen Arbeitnehmer des verratenen Unternehmens, sei es das Konkurrenzunternehmen, welche derartige Betriebsgeheimnisse erworben hat, umfangreiche Schadenersatzforderungen und für Dienstnehmer die Gefahr des sofortigen Verlustes ihres Arbeitsplatzes.

Sowohl die Verräter von Diensterfindungen als auch die Erwerber derartiger Betriebsgeheimnisse haben daher offenkundig schon deshalb größtes Interesse, den strafrelevanten Sachverhalt vor dem Geschädigten verschleiern. Die Identität der verräterischen Diensterfinder darf daher tunlichst aus dem Belegwesen in der Buchhaltung des Erwerbs nicht erkennbar sein, weil sonst ein auf die Dauer unkalkulierbares Risiko einer Entdeckung durch den Geschädigten bestünde, der ja seinerseits herausfinden wird wollen, warum plötzlich eine Konkurrent auf dem Markt seine eigenen Forschungsergebnisse bzw. ihn übertrumpfende Erkenntnisgewinne in seinem eigenen Forschungsbereich zur Verfügung hat.

Es ist daher in derartigen Fällen bei professioneller Vorgangsweise üblicherweise erforderlich, dass eine Kette von Mittelsleuten aufgebaut wird, über welche scheinbar die Diensterfindungen erworben werden können. Eine derartige Vorgangsweise unter Verwendung von angeblich mehrwertsteuergerechten Rechnungen hat überdies den Vorteil, dass dem Erwerber scheinbar mehrwertsteuergerechte Rechnungen zur Verfügung gestellt werden können, aus welchen er einen Vorsteuerabzug tätigt, die tatsächlichen Veräußerer der Diensterfindungen auch steuerlich im Dunkeln bleiben können, was ihnen auch eine Belastung der Verkaufserlöse mit Einkommen- bzw. Umsatzsteuer erspart.

Natürlich werden im Fall eines solchen illegalen Erwerbes von Diensterfindungen die erforderlichen Scheinrechnungen für die dokumentierte „Unternehmer-Kette“ der tatsächlich von den Erfindern erbrachten Leistungen – vernunftorientiertes Handeln der Entscheidungsträger vorausgesetzt – nicht vom Erwerber selbst oder von diesem nahe stehenden Personen (wie dessen eigener Steuerberater) erstellter Rechnungen verwendet, sondern soll sich die Rechnungskette in einem Firmengeflecht zur Verschleierung verlieren.

In steuerlicher Hinsicht findet jedoch die Bestimmung des § 21 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) Anwendung, wonach in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der

wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht äußere Erscheinungsformen des Sachverhaltes maßgebend sind.

Ebenso sind gemäß § 23 Abs. 1 Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Werden durch Scheingeschäfte andere Rechtsgeschäfte verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Gemäß § 23 Abs. 2 BAO wird die Erhebung einer Abgabe auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein Verhalten (ein Handeln oder ein Unterlassen), dass dem abgabenpflichtigen Tatbestand erfüllt oder einen Teil des abgabenpflichtigen Tatbestandes bildet, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.

So gesehen stellt daher die rechtswidrige Zurverfügungstellung von Diensterfindungen gegen Entgelt durch Arbeitnehmer eines geschädigten Betriebes an den schädigenden Konkurrenten eine umsatzsteuerbare und steuerpflichtige Leistung dar, welche von den Leistenden (den Diensterfindern) dem Empfänger (dem Konkurrenten) in Rechnung zu stellen wäre.

Ebenso wäre die tatsächliche Leistung eingeschalteter Mittelsleute beispielsweise in Form eines steuerbaren und steuerpflichtigen Agenturgeschäftes denkbar.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ist ein Unternehmer berechtigt, als Vorsteuer die von anderen Unternehmern in mehrwertsteuergerechten Rechnungen an ihn gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abzuziehen. Scheinrechnungen von zu Tarnzwecken eingeschalteten Mittelsleuten berechtigen jedoch natürlich nicht zum Vorsteuerabzug.

Auch der gegenständliche Berufungsfall handelt unter anderem vom illegalen Ankauf von Diensterfindungen:

In den Jahren 1991, 1992 und 1993 waren die Umsätze der X GmbH aufgrund erheblichen Nachholbedarfes in der Produktentwicklung stark zurückgegangen. Teilweise wurden Produkte in seit zehn Jahren unveränderter Form angeboten und hatte dieses Angebot bereits einen erheblichen Innovationsbedarf, da es aufgrund der veralteten Produktentwicklung immer wieder zu entsprechenden Reklamationen in nicht unerheblichem Umfang kam.

Die Geschäftsführung der X GmbH „musste daher Bemühungen entwickeln“, den Innovationsbedarf zu decken, wobei dieser Bedarf aufgrund der Spezialität der Produkte mangels entsprechender Ressourcen im Kleinbetrieb der X GmbH nicht aufgebracht werden konnte. Hiezu sollten vielmehr entsprechende Kontakte mit Ingenieuren und Technikern

hergestellt werden, welche mit den Neuentwicklungen und Neueinführungen am Telekom-Sektor vertraut gewesen sind (siehe die Darstellung des Mag. L, Steuerberater der X GmbH, vom 5. April 2001, Finanzstrafakt Bl. 55).

Als zentrale Figur erwies sich dabei offensichtlich der Steuerberater der X GmbH, Herr G, an welchen die Ingenieure und Techniker der Konkurrenzfirma herangetreten wären (siehe die Darstellung des Mag. L, Steuerberater der X GmbH, vom 5. April 2001, Finanzstrafakt Bl. 56). G war auch gleichzeitig Gesellschafter der X GmbH (siehe Abtretungsvertrag vom 31. März 1987, Veranlagungsakt T GmbH, 1996, Bl. 133 ff), wobei er laut den Angaben des späteren Steuerberaters der X GmbH aber angeblich nur als Strohmann für den seinen Anteil abtretenden Gesellschafter fungiert hat, der ursprünglich aus gewerberechtlichen Gründen nicht als solcher nach außen aufscheinen durfte (Aussage Mag. L, Finanzstrafakt Bl. 60).

Der Kontakt zwischen G und den genannten fremden Arbeitnehmern erwies sich letztendlich als sehr erfolgreich und mündete offenkundig am 25. Februar 1994 in eine diesbezügliche konkrete Vereinbarung mit „Ingenieuren und Technikern eines international tätigen Elektrokonzerns, welche im Angestelltenverhältnis zu diesem Konzern stehen“ (Darstellung Mag. L, Finanzstrafakt Bl. 56) über die Verwertung ihrer Diensterfindungen in Zusammenhang mit der Entwicklung eigener Ga:

So hatte nämlich die X GmbH seit Jahren sogenannte Ga an die Firma Y veräußert, deren Komponenten bis zum Jahre 1994 zuvor ausschließlich über die Z AG angekauft werden konnten. Für die in Österreich vertriebenen Produkte hatte die Z AG hatte eine Quasi-Monopolstellung inne, weil lediglich sie den rigiden Vorgaben der Y entsprechen konnte (Finanzstrafakt Bl. 57).

Ein neues Produkt, welches (offiziell) nicht von der Z AG stammte und der Y billiger angeboten werden konnte, musste durch aufwendige Prüfmethoden und Testreihen, welche von den nunmehr gefundenen Technikern erstellt worden waren, mit der diesbezüglichen Prüfungsbehörde abgestimmt werden, wobei bei der Prüfung der Dienstbehelf dieser Techniker verwendet werden konnte (Finanzstrafakt Bl. 57).

Nach erfolgreicher technischer Abnahme (Kopien der Unterlagen siehe Veranlagungsakt StNr. 060/4390, ehemals FA St. Johann im Pongau, Veranlagung 1996, Bl. 157 ff) ließ die X GmbH von der C nunmehr eigene Ga zu einem Stückkostenpreis von DM 0,90 produzieren, konnte diese aber selbst ab 1995 als Pr1 bei einem erwarteten diesbezüglichen Jahresumsatz von S 15 Millionen um S 18,36 verkaufen (Finanzstrafakt Bl. 57).

Zur Verschleierung des Leistungsaustausches zwischen den unternehmensfremden Diensterfindern und der X GmbH nach außen wurde das Honorar von S 1.440.000,-- zwischen den Vertragspartnern nicht direkt ausbezahlt, sondern am 2. November 1994 auf das Konto Nr. 1 der T GmbH bei der Landeshypothekenbank AG SA überwiesen (diesbezügliche Belege siehe Finanzstrafakt Bl. 78, 86). Von diesem Konto wurden auf Veranlassung des Beschuldigten am 9. November 1994 S 1.200.000,-- an die von W kontrollierte Fa. B überwiesen (KontoNr. 2 bei der Raiffeisenkasse A, Beleg siehe Finanzstrafakt Bl. 89). Am 11. November 1994 übergab W in diesem Zusammenhang an G zwei Verrechnungsschecks in Höhe von jeweils S 480.000,-- (siehe die Verantwortung des Beschuldigten in der Berufungsverhandlung, Protokoll, S. 9, und die vorgelegten Belegkopien, Beilage ./B des Protokoll der Berufungsverhandlung). Von diesen S 960.000,-- wiederum hat G – offenbar ebenfalls nach Einbehaltung einer Provision – letztlich den verbleibenden Kaufpreis der X GmbH an die Diensterfinder ausbezahlt.

Im Gegenzug hat die T GmbH durch ihren Prokuristen W am 1. Oktober 1994 eine Rechnung an die X GmbH mit einem Bruttobetrag von S 1.440.000,-- gelegt, aus welcher – wenngleich offenbar natürlich zu Unrecht – Vorsteuern in Höhe von S 240.000,-- geltend gemacht wurden (Veranlagungsakt StNr. 060/4390, ehemals FA St. Johann im Pongau, Veranlagung 1996, Bl. 102).

Bereits früher, nämlich am 15. März 1994, war von der X GmbH an die bewussten Diensterfindern des Konkurrenzunternehmens ein Betrag von S 1.188.000,-- offenbar als Anzahlung auf den Weg gebracht worden: Ein solche Summe wurde mittels Verrechnungsscheck auf dem Konto Nr. 1 der T GmbH bei der Landeshypothekenbank AG SA gutgeschrieben (Belege siehe Finanzstrafakt Bl. 78, 81, 81 verso), wovon W am 21. März 1994 S 250.000,-- auf das Konto der T GmbH bei der Raiffeisenkasse A und S 900.000,-- auf das Konto der von ihm kontrollierten B ebenfalls bei der Raiffeisenkasse A überweisen ließ (Belege siehe Finanzstrafakt Bl. 78, 84 f). Offenkundig ist auch hier nach Abzug entsprechender Provisionen von W und G letztendlich ein Entgelt an die Diensterfinder geflossen.

Ob auch hier die X GmbH zu Unrecht Vorsteuern aus einer von der T GmbH gelegten, angeblich mehrwertsteuergerechten Rechnung geltend gemacht hat, war für den Berufungssenat nicht mit letzter Konsequenz verifizierbar, ist aber in Anbetracht des Vermerkes auf dem Verrechnungsscheck der X GmbH „Honorarnote v. 25.2.04“ aber anzunehmen.

Die genannten Nettohonorare wurden von der X GmbH steuerlich offenkundig als Betriebsausgabe geltend gemacht (unter dem Titel „Rechts- und Beratungskosten“, vgl. den Veranlagungsakt der T GmbH, Veranlagung 1996, Bl. 139, darin Jahresabschluss der X GmbH zum 31. Dezember 1994).

Aufgrund einer Vereinbarung vom 12. April 1995 zwischen den Diensterfindern und der X GmbH erarbeiteten Erstere das Produkt Pr2, welches auch die Ausarbeitung der technischen Lieferbedingungen, die Erstellung der technischen Information, den Entwurf der Patentschrift, der Gebrauchsmusteranmeldung, sowie diverser unterstützender Maßnahmen für die Patenteinreichung umfasste (vgl. die von Mag. L beschriebene Rechnung für den Leistungszeitraum April bis November 1995, Finanzstrafakt Bl. 58 f, diesbezügliche Belege siehe den Veranlagungsakt StNr. 060/4390, ehemals FA St. Johann im Pongau, Veranlagung 1996, Bl. 182 ff).

Zur Verschleierung des Leistungsaustausches zwischen den unternehmensfremden Diensterfindern und der X GmbH nach außen wurde das Honorar von S 1,620.000,-- zwischen den Vertragspartnern nicht direkt ausbezahlt, sondern am 30. November 1995 auf das Konto Nr. 1 der T GmbH bei der Landeshypothekenbank AG SA überwiesen (diesbezügliche Belege siehe Finanzstrafakt Bl. 79, 90). Von diesem Konto wurden vom Beschuldigten am 20. Dezember 1995 S 1,080.000,-- bar behoben (Belege siehe Finanzstrafakt Bl. 79, 93) und noch in dem Bankinstitut an G übergeben (Aussage des W in der Berufungsverhandlung). Der Restbetrag ist offenbar im Verfügungsbereich des W bzw. der T GmbH verblieben (so finden sich im Finanzstrafakt Kopien von Umbuchungsaufträgen betreffend jeweils S 50.000,-- vom 19. Dezember 1995, Bl. 91 f, sowie betreffend S 270.000,-- vom 21. Dezember 1995, Finanzstrafakt Bl. 94). Von den obgenannten S 1,080.000,-- wiederum hat G – offenbar ebenfalls nach Einbehaltung einer Provision – letztlich den verbleibenden Kaufpreis der X GmbH an die Diensterfinder ausbezahlt.

Im Gegenzug hat die T GmbH durch ihren Prokuren W am 30. November 1995 eine Rechnung an die X GmbH mit einem Bruttopreis von S 1,620.000,-- gelegt, aus welcher – wenngleich offenbar natürlich zu Unrecht – Vorsteuern in Höhe von S 270.000,-- geltend gemacht wurden (Veranlagungsakt StNr. 060/4390, ehemals FA St. Johann im Pongau, Veranlagung 1996, Bl. 103).

Aufgrund des mit dem zugekauften Fremdwissens erworbenen Patentes gelang es der X GmbH, mit dem Pr2 eine Alleinvertriebsstellung bei Einkaufspreisen zwischen S 1,50 bis 2,10

und Verkaufspreisen zwischen S 3,20 bis 7,30 und einem durchschnittlichen diesbezüglichen Jahresumsatz von S 9 Millionen zu erreichen (Finanzstrafakt Bl. 58).

Die gezahlten Nettohonorare wurden von der X GmbH steuerlich offenkundig als Betriebsausgabe geltend gemacht (unter dem Titel „Rechts- und Beratungskosten“, vgl. den Veranlagungsakt der T GmbH, Veranlagung 1996, Bl. 140, darin Jahresabschluss der X GmbH zum 31. Dezember 1995).

Aufgrund einer Vereinbarung vom 6. März 1996 zwischen den Diensterfindern und der X GmbH erarbeiteten Erstere weiterhin eine Verbesserung des Produktes Pr3, wozu auch die Umarbeitung der Patentschrift hinsichtlich eines damals noch in Geltung befindlichen eigenen Patentes, einer Überprüfung und Bearbeitung eines US-Patentes, sowie eines darauf aufbauenden neuen österreichischen Patentes gehörte (vgl. die von Mag. L beschriebene Rechnung für den Leistungszeitraum März bis Oktober 1996, Finanzstrafakt Bl. 59, diesbezügliche Belege siehe den Veranlagungsakt StNr. 060/4390, ehemals FA St. Johann im Pongau, Veranlagung 1996, Bl. 219 ff.).

Hinsichtlich des ursprünglichen Produktes Pr3 war es nämlich offenbar im erheblichen Ausmaß aufgrund von Kurzschlüssen zu Reklamationen gekommen, wobei von der X GmbH die Fehlerursache aus Eigenem nicht überprüft werden konnte.

Die nunmehr beauftragten Diensterfinder erarbeiteten eine entsprechende Verbesserung des Produktes, wodurch die X GmbH ihre Lieferantenstellung bewahren und bei hunderttausenden Stück Lieferungen mit Einkaufspreisen von S 6,90 pro Stück und Verkaufspreisen von S 50,10 pro Stück erreichen konnte (Finanzstrafakt Bl. 59).

Zur Verschleierung des Leistungsaustausches zwischen den unternehmensfremden Diensterfindern und der X GmbH nach außen wurde das Honorar von S 1.800.000,-- zwischen den Vertragspartnern nicht direkt ausbezahlt, sondern am 12. Dezember 1996 auf das Konto Nr. 1 der T GmbH bei der Landeshypothekenbank AG SA überwiesen (diesbezügliche Belege siehe Finanzstrafakt Bl. 95). Von diesem Konto wurden vom Beschuldigten am 16. Dezember 1996 S 300.000,-- und S 1.200.000,--, sowie am 20. Dezember 1996 bar behoben (Belege siehe Finanzstrafakt Bl. 80, 97 bis 99). Vermutlich ist ein namhafter Teil davon an die Diensterfinder ausbezahlt worden, wobei jedoch G nicht mehr als „Geldkofferträger“ eingesetzt werden konnte – G war bereits am 20. Mai 1996 verstorben.

Im Gegenzug hat die T GmbH durch ihren Prokuristen W am 15. Oktober 1996 eine Rechnung an die X GmbH mit einem Bruttobetrag von S 1.800.000,-- gelegt, aus welcher möglicherweise – wenngleich offenbar natürlich zu Unrecht – Vorsteuern in Höhe von S 300.000,-- geltend

gemacht wurden (siehe die Formulierung des Mag. L, Veranlagungsakt T GmbH, Veranlagung 1996, Bl. 155 unten). Möglicherweise ist der Vorsteuerabzug aber auch – nach dem Tode des G – unterblieben, da sich der diesbezügliche Nettoaufwand im – vom neuen Steuerberater erstellten – steuerlichen Rechenwerk der X GmbH für 1996 unter der vormaligen Position „Rechts- und Beratungskosten“ bereits nicht mehr findet (Veranlagungsakt der T GmbH, Veranlagung 1996, Bl. 141, darin Jahresabschluss der X GmbH zum 31. Dezember 1996).

Ob die ursprüngliche Initiative zur Kontaktaufnahme zwischen der X GmbH und den gegenständlichen Diensterfindern, „Ingenieure und Techniker eines international tätigen Elektrokonzerns, welche im Angestelltenverhältnis zu diesem Konzern stehen“ (Darstellung Mag. L, Finanzstrafakt Bl. 56), vermutlich offenbar der Z AG, nun von diesen oder den Entscheidungsträgern der X GmbH direkt oder G ausgegangen ist, mag im Unklaren sein, eines steht nach Ansicht des Berufungssenates jedenfalls mit Sicherheit fest:

Die Entscheidung zum Ankauf der von den Technikern angebotenen, hoch spezialisierten und offenbar konkret auf den Bedarf der X GmbH zugeschnittenen Entwicklungsarbeiten für die Produkte der X GmbH wie Pr1, Pr2 und Pr3 haben Entscheidungsträger der X GmbH getroffen, denen zwar möglicherweise (soweit es sich nicht um G selbst gehandelt hat) die genaue Identität der als Geheimnisverräter agierenden Arbeitnehmer des Konkurrenzunternehmens unbekannt geblieben ist, denen aber jedenfalls völlig klar gewesen ist, dass die dringend benötigten Entwicklungs- und Forschungskonzepte zu den genannten Produkten nie und nimmer von dunklen Geschäften betreibenden Steuerberatern bzw. Wirtschaftstreuhandkanzleien, sondern von diesen bewussten Diensterfindern ihrem Unternehmen, der X GmbH, gegenüber erbracht worden sind.

Selbst wenn zur Wahrung einer strikten Geheimhaltung der Namen der Erfinder Mittelsmänner und Geldbeweger eingeschaltet wurde, liegen somit in umsatzsteuerlicher Sicht unter Beachtung der anzuwendenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise tatsächlich Leistungen der Erfinder gegenüber der X GmbH vor.

Diese steuerliche Beurteilung entspricht steuerlichem Basiswissen, mit welchem ein erfahrener Steuerberater wie der Beschuldigte vertraut sein muss.

Insoweit unbestritten hat G selbst in Zusammenhang mit den dargestellten Geschäften keine Rechnungen mit Mehrwertsteuerausweis gelegt – ganz im Sinne der angestrebten Verschleierung und in Übereinstimmung mit der Logik seines eigenen steuerlichen Belegwesens (hätte er derartige branchenfremde Rechnung gelegt, wäre er bei einer

Nachforschung des Finanzamtes in die Verlegenheit geraten, inhaltlich falsche Rechnungen von den Diensterfindern bzw. von angeblich leistenden anderen Unternehmern beischaffen zu müssen oder die ausgewiesene Umsatzsteuer selbst ohne die Weitergabe in einer Unternehmerkette tragen zu müssen).

Solche Rechnungen sind im weiteren Verfahren auch nicht aufgetaucht; sie waren – so der Beschuldigte in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat – für ihn angeblich nicht mehr zu bekommen gewesen, als er 1999 auf die Problematik wieder aufmerksam geworden sei, da zu diesem Zeitpunkt der Kundenstock der T GmbH bereits an einen Dritten verkauft wurde (Finanzstrafakt Bl. 51).

Folgte man diesem Vorbringen, wäre das Verhalten des Rechtsnachfolgers nach dem verstorbenen G schon unter der Annahme der weiteren nunmehrigen Behauptung des Beschuldigten, die Rechnungen wären schon erstellt, aber lediglich nicht übergeben worden, sehr erstaunlich, hätte doch dieser – um eine massive Vertragsverletzung und eine daraus erwachsende Verpflichtung zum Schadenersatz einfach zu vermeiden – auf Aufforderung des W als Prokuristen und späteren Geschäftsführers der T GmbH (vgl die Firmenbuchausdrucke im diesbezügl. Dauerakt) lediglich die vorhandenen Rechnungen übermitteln müssen, was offenbar aber natürlich nicht geschehen ist – die Rechnungen existierten ja nicht und sollten auch nicht existieren.

Angeblich hätten W und G also lediglich auf die Übergabe der Rechnungen vergessen. Bedenkt man aber die im Übrigen genau geplanten und exakt umgesetzten umfangreichen Verschleierungshandlungen, erweisen sich die behaupteten Gedächtnislücken der handelnden Personen (zwei steuerliche Experten, welche im die Wichtigkeit von mehrwertsteuergerechten Rechnungen jedenfalls Bescheid wissen und sich wiederholt aufgrund des Geschehnisablaufes gezwungenermaßen mit dem gegenständlichen Sachverhalt intellektuell auseinandersetzen müssen) wohl völlig unglaublich.

Der Berufungssenat kommt – im Gegensatz zum Vorbringen des Beschuldigten – im Lichte der obigen Feststellungen und unter der Annahme eines vernunftorientierten Verhaltens von G (gegenteilige Hinweise fehlen) zu dem Schluss, dass G gerade so wie offenbar abgesprochen natürlich weder entsprechende Rechnungen an die T GmbH gelegt hat noch legen wollte, weshalb keine vorhanden waren: Legte der Steuerberater und Gesellschafter der X GmbH Rechnungen über angeblich von ihm an die T GmbH erbrachte Erfindungen, welche korrekterweise als spezifische Beratungsleistungen Dritter gegenüber seiner eigenen Gesellschaft zu beschreiben gewesen wären, hätte er sich bei allfälligen behördlichen

Überprüfungen in die Gefahr des Vorwurfs gelegter Scheinrechnungen begeben, wäre selbst in der Verlegenheit gewesen, die umsatzsteuerliche Unternehmerkette von ihm ausgehend konstruieren zu müssen, andernfalls die Umsatzsteuer für ihn schlagend und das Unternehmen für ihn zum Verlustgeschäft geworden wäre und führte die Leistungskette augenscheinlich sinnwidrig wieder in den Bereich der X GmbH zurück. Die Spurenverwischung aber war offenbar gerade die Aufgabe des W bzw. der T GmbH, was auch teuer abgegolten wurde.

Dazu passt auch das nachträgliche Erhebungsergebnis bei der Verlassenschaft nach dem verstorbenen G, wonach die gegenständlichen Geldflüsse (von W bzw. B, T GmbH etc. an G und von diesen an die Diensterfinder des Konkurrenzunternehmens zur X GmbH) im unternehmerischen Rechenwerk des G keinen Eingang gefunden haben (womit auch keine Belege wie z.B. ausgestellte Rechnungen vorhanden waren; vgl. den Bericht des Finanzamtes St. Johann im Pongau an das Finanzamt für den 21. und 22. Bezirk in Wien vom 23. August 2001, Veranlagungsakt T GmbH, 1996, Bl. 236).

Das Vorbringen des Beschuldigten, diesbezüglich vorhandene Rechnungen wäre lediglich versehentlich nicht vorgelegt worden, erweist sich daher lediglich als Schutzbehauptung mit dem Ziel einer – vom Berufungssenat jedoch mit Sicherheit auszuschließenden – Sachverhaltsthese, welche wiederum offenbar eine abgabenrechtlich denkmögliche Rechtsauslegung (vgl. VwGH 11.9.1987, 86/15/0067, 0167, bzw. UStR 2000 Rz. 2702 – demgegenüber aber EuGH vom 29.4.2004, Rs. C-152/02 ua) zur Folge haben sollte (wären es hinsichtlich der Leistungen der Diensterfinder nicht ohnehin Scheinrechnungen gewesen).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten: Der Beschuldigte wusste – unter Anwendung seiner Fachkenntnisse – um die fehlende tatsächliche Abzugsmöglichkeit ausgewiesener Vorsteuern von diesbezüglichen Rechnungen des G im strafrelevanten Zusammenhang, wären solche tatsächlich gelegt worden. Der Beschuldigte wusste weiters, dass solche Rechnungen vereinbarungsgemäß auch tatsächlich nicht gelegt oder zumindest erstellt worden waren, weshalb mangels materiellrechtlicher Voraussetzung der erforderlichen Existenz von Rechnungen schon deshalb kein Vorsteuerabzug zulässig gewesen wäre.

Dennoch hat W in den diesbezüglichen Umsatzsteuerjahreserklärungen der T GmbH betreffend die Veranlagungsjahre 1994 (Erklärungszeitraum März 1993 bis Februar 1994), eingereicht am 16. Oktober 1996, gebucht am 3. Dezember 1996, 1995 (Erklärungszeitraum März 1994 bis Februar 1995), eingereicht am 31. Oktober 1997, gebucht am 13. November 1997, und 1996 (Erklärungszeitraum März 1995 bis Februar 1996), eingereicht am 14. August

1998, Berufungsvorentscheidung gebucht am 27. August 1998, rechtswidrigerweise Vorsteuern in Höhe von S 150.000,-- (1994), S 200.000,-- (1995) und S 219.167,-- (1996) aus fiktiven von G stammenden Eingangsrechnungen mit angeblich ausgewiesenen Bruttbeträgen von S 900.000,--, S 1.200.000,-- und S 1.315.000,-- geltend gemacht, was im Zuge einer im November 1998 beginnenden Betriebsprüfung wieder berichtigt worden ist (siehe BP-Bericht vom 23. April 1999, ABNr. 101116/98, Tz. 17).

In Anbetracht der Summen der Zahllasten aus den jeweiligen Voranmeldungszeiträumen (zeitlich gelagert vor dem Ableben des G) im Vergleich zu den erklärten Zahllasten in den diesbezüglichen Jahressteuererklärungen (nach dem Tode des G) ist der Schluss zu ziehen, dass W die Vorsteuerbeträge bereits bei der Berechnung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuern zum Ansatz gebracht hat (im Vergleich zu den Summen an Vorauszahlungen ergeben sich lediglich Guthaben aus der Jahressteuererklärung 1994 in Höhe von S 34.894,--, 1995 in Höhe von S 80.647,-- und 1996 eine Restschuld in Höhe von S 21.713,--; vgl den Veranlagungsakt der T GmbH, Veranlagungsjahre 1994 bis 1996).

Bedenkt man auch die aktenkundig offenbar eher schwierige Finanzlage der T GmbH (1995 ausgewiesener Verlust in Höhe von S 1.748.745,-- bei einem Jahresumsatz von netto rund S 3,5 Millionen, 1996 ausgewiesener Verlust in Höhe von S 508.492,-- bei einem Umsatz von netto rund S 3,3 Millionen; Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckendem Vermögen am 15. November 2002), ist also nach Ansicht des Berufungssenates davon auszugehen, dass W von Anfang an mit dem Tatplan gehandelt hat, wider besseres Wissen zu Unrecht die diesbezüglichen Vorsteuern für die T GmbH zu lukrieren, wobei er auch durch die eher schlechte Finanzlage des Unternehmens zu seinem Verhalten verleitet worden ist, das spätere Ableben des Geschäftspartners aber lediglich ein Vorwand gewesen ist, welcher das Fehlen der Rechnungen erklären sollte.

Gemäß § 33 Abs.1 FinStrG begeht jedoch derjenige eine Abgabenhinterziehung, der wie W im gegenständlichen Fall als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der T GmbH absichtlich zu Unrecht in den Jahressteuererklärungen betreffend die genannten Veranlagungsjahre tatsächlich nicht zustehende Vorsteuerbeträge gegenüber der Abgabenbehörde geltend macht, wodurch die bescheidmäßig festzusetzenden Umsatzsteuern in Höhe dieser fiktiven Vorsteuern zu niedrig festgesetzt werden.

Ähnliches gilt auch für das Faktum geltend gemachte Vorsteuer für eine angebliche Klientenstockablöse von P im Jahre 1995:

Wie vom Erstsenat festgestellt, hatte die T GmbH, vertreten durch den Beschuldigten, am 6. Juli 1994 mit der Raiffeisenkasse A einen Vertrag abgeschlossen, mit welchem die T GmbH ausstehende Verbindlichkeiten des Wirtschaftstreuhänders P in Höhe von insgesamt S 1.041.078,57 übernommen hat (Kopie des Vertrages siehe Finanzstrafakt Bl. 104).

In der diesbezüglichen Bilanz der T GmbH findet sich eine Aktivierung eines von P am 10. Jänner 1995 angeschafften Klientenstockes von S 833.333,33 (Veranlagungsakt T GmbH, Bilanz zum 28. Februar 1995).

Laut Betriebsprüfung hat W hinsichtlich des Veranlagungsjahres 1995 in diesem Zusammenhang auch Vorsteuern in Höhe von S 166.667,-- geltend gemacht, ohne dass eine entsprechende mehrwertsteuergerechte Rechnung vorgelegt worden wäre bzw. werden konnte (genannter BP-Bericht, Tz. 17). Offensichtlich wurde eine solche von P auch nicht erstellt, weil andernfalls davon auszugehen wäre, dass infolge der Wesentlichkeit des Vorganges der andrängende W diese sich auch beschafft hätte (siehe unten).

Dabei kann es – so auch der Erstsenat – nicht ausgeschlossen werden, dass die beschriebene Schuldübernahme mit einem Erwerb eines Klientenstockes von P in Zusammenhang stand, wenngleich eine auffällige zeitliche Diskrepanz zwischen der Schuldübernahme und dem von W datierten Erwerb des Klientenstockes bedenklich stimmen muss.

Folgt man aber im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten diesbezüglich seinen Angaben, ergibt sich aus dem Umstand des lediglich geringen Umsatzsteuerguthabens im Vergleich zwischen der Summe der Umsatzsteuerzahllasten und der eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung für 1995 (siehe oben), dass die diesbezügliche Vorsteuer schon für den diesbezüglichen Voranmeldungszeitraum, also offenbar betreffend Jänner 1995, vom Beschuldigten geltend gemacht worden ist. Die Übertragung des Klientenstockes hat aber in wirtschaftlicher Hinsicht offenbar schon viel früher, nämlich im Juli 1994, zur Zeit der erbrachten Gegenleistung, stattgefunden.

Der zuletzt in K wohnhafte P ist laut Aktenlage am 27. September 1996 verstorben.

Die Umsatzsteuerjahreserklärung für 1995 betreffend die T GmbH wurde erst am 31. Oktober 1997 im Rechtsmittelwege bei der Abgabenbehörde eingereicht.

Unter der Annahme zugunsten für den Beschuldigten, dass hier nicht von vornherein vereinbarungsgemäß auf eine Rechnungserstellung durch P verzichtet wurde, um diesem allenfalls eine Versteuerung der Leistung zu ersparen, ist davon auszugehen, dass selbstverständlich W aufs Höchste motiviert gewesen sein muss, eine entsprechende

Rechnung von P zu erlangen, um korrektermaßen einen Vorsteuerabzug durchführen zu können. Dies ist ihm offenbar nicht gelungen, weshalb er – gleichsam resignierend – ohne Rechnung dennoch einen Vorsteuerabzug vorgenommen hat.

Spätestens anlässlich der tatsächlichen Erstellung der Jahressteuererklärung musste der Beschuldigte ernsthaft damit rechnen, dass für die Übertragung des erwähnten Klientenstocks tatsächlich keine Rechnung von P erstellt worden ist. Das Ableben des Geschäftspartners hat offenbar jedenfalls die Möglichkeit, dass P eine Rechnung noch erstellen würde, zunichte gemacht.

Die materiellrechtlichen Voraussetzungen zur Geltendmachung der Vorsteuer haben daher bei Einreichung der Steuererklärung jedenfalls nicht vorgelegen, womit W ernsthaft rechnen musste.

Mag es zulässig sein, eine Vorsteuer bei Vorliegen einer erbrachten Leistung bereits hinsichtlich jenes Voranmeldungszeitraumes zum Ansatz zu bringen, in welchem eine mehrwertsteuergerechte Rechnung ausgestellt worden ist, folgt daraus selbstverständlich nicht – wie dem Beschuldigten als Steuerfachmann bekannt ist –, dass ein Vorsteuerabzug zulässig ist bei unterbliebener Rechnungsausstellung oder bei dauerndem Unvermögen, eine allenfalls erstellte Rechnung jemals zu erhalten.

Der sinngemäße Einwand, er habe vorerst auf das Einlangen der diesbezüglichen Rechnung gehofft, mag teilweise für die Geltendmachung der Vorsteuer im Zuge der Berechnung der diesbezüglichen Umsatzsteuervorauszahlung gegolten haben, nicht aber für die Erstellung der Jahresumsatzsteuer: Teilweise ursprünglich deshalb, weil zum Zeitpunkt der Erstellung der Zahllast für den Voranmeldungszeitraum P noch am Leben war, nicht mehr aber anlässlich der Einreichung der Jahressteuererklärung.

Die Behauptung des Beschuldigten, in der Folge (offenbar nach Aufnahme des Geschäftsfalles in das steuerliche Rechenwerk) auf die Beischaffung der Rechnung vergessen zu haben, überzeugt in keiner Weise: Schließlich geht es um eine namhafte Betrag, ist der Vorgang ein auffälliges und singuläres Ereignis und als solches auch in der Bilanz entsprechend dokumentiert. Gerade die offenkundigen Schwierigkeiten bei der Zuordnung des Leistungszeitpunktes und das Problem der fehlenden Rechnung, für den Beschuldigten als Fachmann von dramatischer Bedeutung, die erforderliche, wenngleich oberflächliche Befassung mit dem Vorgang bei Unterrichtung und Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung, bei welcher eine zumindest grobe Durchsicht bei einem Mindestmaß an Sorgfalt eines Steuerberaters unabdingbar ist, bringen den Berufungssenat zu

der Überzeugung, dass der Beschuldigte – von dessen intellektuellen Fähigkeiten sich der Senat anlässlich seiner Einvernahme zu überzeugen vermochte – nicht gerade den hier sensibelsten Aspekt der Abgabenerklärung vergessen haben wird.

Hat er aber auf das Fehlen der Rechnung nicht vergessen, war ihm das Ableben des Geschäftspartners bekannt (was in Anbetracht des Umstandes, dass P Gesellschafter der T GmbH gewesen ist, anzunehmen ist; eine diesbezügliche Unkenntnis wurde auch nicht eingewendet), musste er zumindest ernsthaft damit rechnen, dass eine diesbezügliche Rechnung tatsächlich nicht existiert (er sogar zukünftig eine solche nicht beschaffen würde können!) und er daher zu Unrecht den Abzug der gegenständlichen Vorsteuern beantragt.

Dennoch aber hat er sich offenkundig mit dieser Gefahr einer Verkürzung der Jahresumsatzsteuer für 1995 abgefunden und in der ihm vorgeworfenen Weise gehandelt.

Der Beschuldigte hat daher auch in diesem Fall eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG zu verantworten, wenngleich hier zu seinen Gunsten im Zweifel lediglich von einem bedingten Vorsatz auszugehen ist.

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafrahmen für die Ausmessung der Geldstrafe reicht gemäß § 33 Abs.5 FinStrG in Verbindung mit § 21 Abs.1 und 2 FinStrG bis zum Doppelten der Summe der Verkürzungsbeträge, sohin bis S 1.471.668,--, umgerechnet € 106.950,28.

Dabei ist gemäß § 21 Abs.3 FinStrG aber auch auf den Umstand Bedacht zu nehmen, dass die Geldstrafe als Zusatzstrafe zur Strafverfügung des Finanzamtes St. Johann im Pongau vom 16. September 1998 zu StrNr. 1998/50005-001, zugestellt durch Hinterlegung am 25. September 1998, zu ergehen hat. Insoweit beträgt der dabei zu beachtende Strafrahmen gemäß §§ 33 Abs.5, 49 Abs.2 FinStrG bis S 1.591.668,--, umgerechnet € 115.671,02.

Hinsichtlich der zu beachtenden persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschuldigten ist auf seine Ausführungen in der Berufungsverhandlung zu verweisen, wonach er derzeit ohne Beschäftigung ist und bei einem Arbeitslosenbezug von monatlich € 845,-- keine Vermögenswerte, jedoch Bankverbindlichkeiten in Höhe von € 200.000,-- sowie die aktenkundigen Verbindlichkeiten bei der Abgabenbehörde besitzt, sowie Sorgepflichten für ein elfjähriges Kind hat.

Als mildernd sind dabei zu berücksichtigen die zwischenzeitlich eingetretene finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit des Beschuldigten, die angesprochene finanzielle Zwangslage, die ihn zu seinem Fehlverhalten offenkundig mit angeleitet hat, der Zeitablauf

seit Begehung der Finanzvergehen, sowie die nachträgliche Mitwirkung an der Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes im Finanzstrafverfahren zumal in Form der Vorlage diverser Unterlagen, als erschwerend aber die Mehrzahl der deliktischen Angriffe über einen längeren Zeitraum hinweg.

Erweist sich das Faktum Vorsteuer ohne Rechnung im Zusammenhang mit dem Erwerb des Kundenstocks von P hinsichtlich seines Unrechtgehaltes noch als in finanzstrafrechtlicher Hinsicht relativ unauffällig, gilt dies nicht für die rechtswidrigerweise geltend gemachten Vorsteuern aus dem Geldkarussell zur Verschleierung der Identität der delinquierenden Diensterfinder, wo von umfangreichen und mit relativ großem Aufwand umgesetzten dunklen Geschäften des Beschuldigten auszugehen ist, bei welchen er – obwohl als Prokurist einer Steuerberatungskanzlei mit den rechtlichen Werten wohl vertraut und von seinen Kunden sicherlich als Vorbild gesehen – mit voller Absicht falsche Erklärungen beim Finanzamt eingereicht hat.

Zu bedenken ist insbesondere auch der generalpräventive Aspekt, wonach potentielle Finanzstraftäter in der Lage des Beschuldigten bei Bekanntwerden der Entscheidung über das Ausmaß der Sanktion wegen der gegenständlichen, gravierenden abgabenunredlichen Verhaltensweise eines Prokuristen einer Steuerberatungskanzlei, welchem im Rahmen seiner Beratungstätigkeit grundsätzlich im Wirtschaftsleben Vorbildwirkung einzuräumen ist, der aber merkwürdige dunkle und solcherart auch offenbar sehr einträgliche Geschäfte zur Verschleierung gerichtlich strafbarer Handlungen Dritter tätigt, nicht geradezu den fälschlichen Eindruck erlangen sollen, die Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten wie im gegenständlichen Fall insbesondere hinsichtlich des Faktums der fiktiven Vorsteuern aus behaupteten Rechnungen beim beschriebenen Geldkarussell wäre zumal auch für die Finanzstrafbehörden als finanzstrafrechtliche Belanglosigkeit zu bewerten.

So gesehen, wäre eine empfindliche Bestrafung des Beschuldigten gefordert und wäre ansich der erstinstanzliche Strafausspruch jedenfalls zu bestätigen, wenn nicht überhaupt die verhängte Geldstrafe noch weiter zu erhöhen.

Die nunmehrigen weiteren Milderungsgründe, nämlich der eingetretene Zeitablauf, die Mitwirkung des Beschuldigten an der Aufklärung des Sachverhaltes, sowie seine eher schlechten finanziellen Verhältnisse ermöglichen jedoch eine Reduzierung der vom Spruchsenat verhängten Sanktionen, sodass eine zusätzliche Geldstrafe von lediglich € 30.000,-- (das sind 28,05 % des nunmehrigen Strafrahmens bzw. in der Gesamtheit der Strafen 28,95 % des gesamten Strafrahmens) noch tat- und schuldangemessen ist.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei jedoch der Umstand der eher begrenzten derzeitigen wirtschaftlichen Verhältnisse ohne Relevanz verbleibt, da eine Ersatzfreiheitsstrafe ja gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit einer Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Die Berufung des Beschuldigten erweist sich daher hinsichtlich der Strafhöhe als erfolgreich.

Der Amtsbeauftragte hingegen ist mit seiner Strafberufung auf die obigen Ausführungen zu verweisen.

Der erstinstanzliche Ausspruch der Verfahrenskosten gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle und ist zutreffend.

Der erstinstanzliche Ausspruch hinsichtlich einer angeblichen Haftung einer Nebenbeteiligten ist – wie oben bereits ausgeführt – ohne rechtliche Relevanz und daher nicht weiter zu prüfen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht dem Beschuldigten aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 169 FinStrG wird zugleich dem Amtsbeauftragten das Recht der Erhebung einer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingeräumt.

Zahlungsaufforderung

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monates nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Salzburg, 18. September 2003