

GZn. FSRV/0025-S/03,
FSRV/0006-S/04

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Salzburg 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Peter Meister sowie die Laienbeisitzer Dr. Helmut Renner und Dipl.Ing. Peter Tomasi als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen B, vertreten durch Dr. Thomas Stoiberer, Rechtsanwalt in 5400 Hallein, Davisstraße 7, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs.2 lit.a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs.1 lit.a FinStrG über die Berufungen des Beschuldigten vom 10. Juni 2003 und der Amtsbeauftragten vom 6. Juni 2003 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Finanzamt Salzburg-Land vom 26. März 2003, StrLNr. 45/98 (StrNr. 1998/50048-001), nach der am 18. Jänner 2005 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, der Amtsbeauftragten HR Dr. Renate Windbichler sowie der Schriftührerin VB Ulrike Kranzinger durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des *Beschuldigten* wird stattgegeben und das bekämpfte Erkenntnis des Spruchsenates in seinem Ausspruch über Schuld und Strafe dahingehend abgeändert, dass das zu StrLNr. 45/98 beim Finanzamt Salzburg-Land gegen ihn wegen des Verdachtes einer Hinterziehung von Umsatzsteuervorauszahlungen betreffend die Monate Juli und August 1997 nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG anhängige

Finanzstrafverfahren im Zweifel zu seinen Gunsten gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt wird.

II. Der Berufung der *Amtsbeauftragten* wird stattgegeben und das bekämpfte Erkenntnis des Spruchsenates in seinem Ausspruch über die Verfahrenseinstellung zum Faktum „Nicht versteuerte Bauleistung A“ dahingehend abgeändert, dass die Entscheidung wie folgt zu lauten hat:

B ist schuldig, er hat als verantwortlicher Geschäftsführer der Fa. F GesmbH, sohin als Wahrnehmender deren steuerlichen Interessen, im Amtsreich des Finanzamtes Salzburg-Land 1995 vorsätzlich Vorauszahlung an Umsatzsteuer betreffend den Voranmeldungszeitraum Februar 1995 in Höhe von S 2,067.560,-- nicht spätestens am 5 Tag nach Fälligkeit entrichtet, auch nicht zumindest die Abgabenschuld dem zuständigen Finanzamt bekannt gegeben und hiedurch eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen.

Gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG wird aus diesem Grunde über ihn eine **Geldstrafe** in Höhe von

€ 7.500,--

(in Worten: Euro siebentausendfünfhundert)

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

vier Wochen

verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG werden dem Beschuldigten pauschale Verfahrenskosten von € 363,-- vorgeschrieben. Ebenfalls zu tragen hat B die

Kosten eines Strafvollzuges, welche aber gegebenenfalls mit gesondertem Bescheid vorgeschrieben werden.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 26. März 2003, StrLNr. 45/98 bzw. StrNr. 1998/50045-001, hat der Spruchsenat beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land als Finanzstrafbehörde erster Instanz B schuldig gesprochen, er habe als verantwortlicher Geschäftsführer der F GmbH im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Land vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen, nämlich durch deren Nichtabgabe, betreffend die Monate Juli und August 1997 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt S 448.251,59 (07/97 S 263.445,95 + 08/97 S 184.805,64) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG begangen, weshalb über ihn gemäß § 33 Abs.5 [iVm § 21 Abs.1 und 2] FinSTRG eine Geldstrafe von € 5.000,-- und für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben [gemäß § 20 FinStrG] eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Wochen verhängt worden ist.

An Verfahrenskosten wurden in diesem Zusammenhang gemäß § 185 Abs.1 [lit.a] FinStrG pauschal € 363,-- festgesetzt.

Hingegen wurde mit dem obigen Erkenntnis das unter derselben Geschäftszahl beim Finanzamt Salzburg-Land gegen B geführte Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes, er habe als verantwortlicher Geschäftsführer der F GmbH vorsätzlich betreffend Februar 1995 eine Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von S 2.413.393,-- nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet und hiedurch eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG begangen, gemäß § 136 FinStrG, also im Zweifel, eingestellt. [Diese Zahllast resultierte aus dem Umstand, dass B eine erbrachte Bauleistung der F GmbH gegenüber A nicht in das steuerliche Rechenwerk betreffend den genannten Voranmeldungszeitraum aufgenommen hatte.]

In seinen Entscheidungsgründen führt der Erstsenat im Wesentlichen aus [Ergänzungen bzw. Anmerkungen des Berufungssenates in eckiger Klammer]:

B, ein gelernter Bautechniker, sei in den spruchgegenständlichen Zeiträumen der verantwortliche Geschäftsführer der F, GmbH gewesen, welche rund 15 Mitarbeiter beschäftigt hatte. Seine Hauptaufgabe im Unternehmen habe in der Bauleitung, der

Kundenbetreuung und Akquirierung bestanden. Die Buchhaltung sei von seiner Gattin in Zusammenarbeit mit dem Steuerberater geführt worden. Im Unternehmen wären die Umsatzsteuerberechnungen [wohl an Hand der aufgebuchten Belege] erfolgt und in der Folge vom Steuerberater überprüft worden, anschließend seien „die Unterlagen dem Finanzamt übersandt bzw. die Erklärungen betreffend Umsatzsteuer dort abgegeben“ [soll wohl heißen: erforderlichenfalls die Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt eingereicht] worden. Aufgrund seiner beruflichen Qualifikation und seiner langjährigen Geschäftsführertätigkeit habe B über die ihn treffenden Verpflichtungen gegenüber der Abgabenbehörde Bescheid gewusst.

Der Beschuldigte [die F GmbH] habe die [am 15. Dezember 1996 fällige] Umsatzsteuersondervorauszahlung für 1996 nicht entrichtet, weshalb für 1997 die Fälligkeit der Umsatzsteuerzahllasten um einen Monat vorverlegt war. Für die Voranmeldungszeiträume Juli und August 1997 habe B die Voranmeldungen, in denen Zahllasten in Höhe von S 263.445,95 bzw. S 184.805,64 ausgewiesen worden wären, [bei der Abgabenbehörde] nicht abgegeben. Da – siehe oben – die Fälligkeit für die Umsatzsteuervorauszahlung betreffend August am 15. September 1997 eingetreten ist, wäre der B trotz der Eröffnung des Konkurses über das Vermöge der F GmbH am 10. Oktober 1997 noch zur Meldung und Abfuhr [Entrichtung] der Umsatzsteuer für August 1997 verpflichtet gewesen. B habe daher Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG zu verantworten.

Zwischenzeitlich sei Schadensgutmachung geleistet worden.

B sei hinsichtlich der Abgabenhinterziehungen des tatsächlichen geständig, wobei sich seine geständige Verantwortung mit den Ergebnissen der durchgeführten abgabenrechtlichen Prüfungen decke. Alle Beweisanträge seien in der Verhandlung vor dem Spruchsenat einer Erledigung zugeführt worden.

Bei der Strafbemessung wertete der Erstsenat als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit des B, sein Geständnis des Tatsächlichen, die erfolgte gänzliche Schadensgutmachung, sowie die schwierige finanzielle Situation des Unternehmens, welche letztendlich offenbar auch zur Einleitung des Konkursverfahrens führte [und B zu seinen Handlungen verleitet hätte], als erschwerend keinen Umstand. Unter Bedachtnahme auf präventive Aspekte wäre daher eine Geldstrafe von € 5.000,-- tat- und schuldangemessen gewesen.

Hinsichtlich der Verfahrenseinstellung führte der Erstsenat im Wesentlichen aus, dass im abgeführten Beweisverfahren die Verwirklichung der inneren Tatseite durch den Beschuldigten

nicht zweifelsfrei erwiesen hätte werden können. Die Verantwortung des B, dass eine als Schlussrechnung bezeichnete Urkunde vom 7. Februar 1995 als Konzept gedacht gewesen sei, wäre nicht zu widerlegen, weil wenige Tage später eine Teilrechnung ergangen sei, die wiederum vom Bauführer beeinsprucht worden sei. Ein abgeführtes Zivilverfahren deute auf Unstimmigkeiten zwischen den Parteien des Werkvertrages. In solchen Fällen sei es üblich und für den Bauunternehmer meist notwendig, entsprechende Rechnungen und Konzepte zu legen und hier die Forderungen deutlich bekannt zu geben, worunter auch die Aufstellung der Umsatzsteuer falle. Es müsse jedoch ein Unternehmer auch damit rechnen, dass bei Vorlage einer solchen Rechnung mit Umsatzsteuer der Vertragspartner daraus die Vorsteuer in Anspruch nehmen könne, sodass zweifellos zielführender gewesen wäre, die Schlussrechnung vom 7. Februar 1995, die als Konzept gedacht gewesen wäre, auch als solches zu kennzeichnen. Bezüglich der Umsatzsteuer aus Bauvorhaben komme es nicht nur auf den Zeitpunkt der Rechnungslegung an, sondern im Wesentlichen auf die Fertigstellung des Objektes, welche nach der Verantwortung des B Mitte 1995 stattgefunden habe.

Gegen den Ausspruch über Schuld und Strafe dieses Erkenntnisses richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 10. Juni 2003 mit dem Begehrten auf Einstellung des Finanzstrafverfahrens in Bezug auf die dem Schulterspruch unterlegte Faktenlage, wobei im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

B sei in Wirklichkeit hinsichtlich der Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen betreffend Juli und August 1997 überhaupt nicht geständig gewesen. Die Voranmeldung für Juli 1997 habe die Ehegattin des Beschuldigten fristgerecht, soll heißen, zum 15. September 1997, an das Finanzamt abgesandt.

Hinsichtlich der Voranmeldung für August 1997 wäre B der Ansicht gewesen, dass diese erst am 15. Oktober 1997 beim Finanzamt einzureichen gewesen wäre, also nach der Konkursöffnung. Die Vorverlegung der Fälligkeiten bei nicht rechtzeitiger Entrichtung der Sondervorauszahlung an Umsatzsteuer wäre eine erstmals für dieses Jahr eingeführte Spezialbestimmung gewesen, welche dem Beschuldigten unbekannt gewesen sei, er habe daher nicht vorsätzlich gehandelt.

Auch werde ein Antrag auf Gesetzesprüfung gemäß Art 89 B-VG hinsichtlich der Bestimmungen des § 33 Abs.2 lit.a und Abs.5 FinStrG angeregt, weil die gegenständliche Strafdrohung gegen das Übermaßverbot verstöße: B werde hinsichtlich der vollen Verkürzungsbeträge bestraft, obwohl die Abgabenbehörde rechtzeitig entrichtete Vorauszahlungsbeträge auf Verlangen des Masseverwalters zurückzahlen hätte müssen,

solcherart die Strafsanktion gleichsam lediglich eine Art Verspätungszuschlag für die in Vergessenheit geratene Verpflichtung zur Einreichung von Voranmeldungen darstelle.

Die Amtsbeauftragte wiederum bekämpft die Einstellung des Verfahrens und die Höhe der verhängten Strafsanktionen:

Die Teilrechnung vom 13. Februar 1995 sei nämlich nicht von A nicht anerkannt und von B gestrichen worden, weil diese Rechnung der Betriebsprüferin nicht vorgelegt worden sei und am betreffenden Konto nicht aufgeschrieben sei. Laut Zeugenaussage des A habe die F GmbH mit 7. Februar 1995 die Schlussrechnung Nr. 20/94 gelegt, die in weiterer Folge von ihm korrigiert und der Differentbetrag an die F GmbH überwiesen worden sei. Der Beschuldigte habe auch in der Verhandlung nicht vorgebracht, dass die Fertigstellung des Objektes Mitte 1995 stattgefunden habe. B selbst habe in einem Schreiben vom 13. Februar 1995 gegenüber A festgestellt, dass dieser jetzt schon zwei Monate die Anlage bewohne. A selbst habe angegeben, dass die Fertigstellung erst knapp vor Weihnachten 1994 erfolgt sei. B habe daher tatsächlich eine vorsätzliche Nichtentrichtung einer Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von S 2,413.393,-- für Februar 1995 bis zum fünften Tag nach Fälligkeit zu verantworten, weshalb seine Bestrafung wegen Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG gefordert werde.

Hinsichtlich der Strafbemessung verweist die Amtsbeauftragte auf den Umstand, dass die hinsichtlich der Hinterziehung der Umsatzsteuervorauszahlungen verhängte Geldstrafe von € 5.000,-- bei einem diesbezüglichen Strafrahmen von € 65.151,42 lediglich 15,34 % [wohl eher: 7,67 %] dieses Rahmens erreiche, sohin bei einem tatsächlich nicht bestehenden Milderungsgrund des Geständnisses und der zu beachtenden Spezialprävention zu gering ausgefallen sei.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Den vorgelegten Akten ist in Verbindung mit dem Ergebnis der Berufungsverhandlung folgender strafrelevanter Sachverhalt zu entnehmen:

Zur verkürzten Umsatzsteuervorauszahlung für Februar 1995:

In der im Jänner 1989 von vier zu gleichen in der Folge beteiligten Gesellschaftern, darunter B und seine Ehegattin, gegründeten F GmbH übte der vormals als Bautechniker arbeitende B die

Funktion eines Geschäftsführers aus (Handelregister- bzw. Firmenbuchauszüge, Veranlagungsakt des Finanzamtes Salzburg-Land, StNr. 071/5107, betreffend die F GmbH, Dauerakt). In der internen Aufgabenverteilung war dem Geschäftsführer insbesondere die Bauleitung, die Kundenbetreuung und die Auftragsakquirierung zugefallen. Die Buchhaltung des Unternehmens wurde von seiner Ehegattin in Zusammenarbeit mit dem Steuerberater geführt, wobei in der Buchhaltung des Betriebes die für die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume anfallenden Zahllasten bzw. Guthaben bereits vorberechnet und nach einer Überprüfung des vorbereiteten steuerlichen Rechenwerkes durch den Steuerberater (Aussage des Beschuldigten vor dem Spruchsenat am 26. März 2003, Finanzstrafakt Bl. 134) die diesbezüglichen, offenbar nach dem Schriftbild (siehe die zahlreichen im Veranlagungsakt betreffend die F GmbH, Teilakt „Allgemeiner Schriftverkehr“, abgelegten Voranmeldungen, welche sämtlich mit dem von der Unterschrift des Beschuldigten laut Rückscheinen abweichenden Schriftzug „... *Brandstetter*“ unterfertigt sind) von der Ehegattin des B gezeichneten Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt Salzburg-Land eingereicht bzw. die diesbezüglichen Umsatzsteuervorauszahlungen auf das Konto der Abgabenbehörde überwiesen wurde.

Wenngleich also das steuerliche Rechenwerk grundsätzlich von der Ehegattin des Beschuldigten erstellt worden ist, hat die diesbezüglichen wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der F GmbH, beispielsweise konkret, wann ein Bauvorhaben in das steuerliche Rechenwerk aufzunehmen ist, B in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer (und nicht seine Ehegattin) getroffen (so auch die Aussage des Beschuldigten vor dem Berufungssenat, welcher dabei die Verantwortung über die Art der steuerlichen Behandlung des Bauvorhabens A übernommen hat).

Laut den eingereichten Steuererklärungen hat der wirtschaftliche Erfolg des Unternehmens vorerst bei schwankendem, aber ansteigendem Umsatz eine unauffällige Entwicklung genommen, so ist in diesen für die Jahre 1989 bis 1994 bei einem Umsatz von S 5,216.065,63 (1989), S 20,656.593,51 (1990), S 14,345.656,56 (1991), S 18,902.207,63 (1992), S 40,631.838,18 (1993), S 31,400.152,94 (1994) ein Verlust bzw. Gewinn von –S 38.119,-- (1989), –S 50.526,-- (1990), S 155.031,-- (1991), –S 6.052,-- (1992), S 204.472,-- (1993) sowie S 277.62,-- (1994) ausgewiesen (siehe den genannten Veranlagungsakt).

Offenbar aufgrund des starken Konkurrenzdruckes war B gezwungen, auch offenbar sehr knapp kalkulierte Aufträge für die F GmbH zu übernehmen.

Über einen Bekannten des A, bei welchem die F GmbH einen ähnlichen Auftrag abgewickelt hatte, gelangten B und A in geschäftlichen Kontakt und kam es im Herbst 1993 zu Vorbesprechung über eine Sanierung bzw. einen Ausbau des Obergeschoßes bzw. Daches (soll heißen, ein vormaliger Dachboden eines Gebäudes an der genannten Anschrift wurde durch zwei neue Geschoße ersetzt, Aussage des Beschuldigten in der Berufungsverhandlung) und eines Liftanbaus im Hause mit der Anschrift in W. Diese Vorbesprechungen mündeten in einen vorerst lediglich mündlich vereinbarten Werkvertrag zwischen der F GmbH und A, aufgrund dessen im Februar 1994 auch die Bauarbeiten begannen (Stellungnahme A, Finanzstrafakt, Bl. 106).

Ein entsprechender Entwurf eines schriftlichen Werkvertrag (Finanzstrafakt Bl. 14 f) war zwar vorbereitet, wurde aber von B noch nicht unterfertigt, da noch kein Einvernehmen über Zusatzaufträge erzielt werden konnte (Aussage des Beschuldigten in der Berufungsverhandlung).

Erst nach einer Einigung auch über diese wurde ein mit 2. August 1994 datiertes Schriftstück über einen Werkvertrag von B (für die F GmbH) und A unterfertigt (Finanzstrafakt Bl. 13 f):

„WERKVERTRAG“

Abgeschlossen am unten angeführten Tag und Ort zwischen

Firma F als Generalunternehmer

und

Herrn A

in W als Bauherr

I.

Vertragsgegenstand ist der Dachgeschoßausbau und Lifteinbau im Hause W.

II.

Auftragsbasis ist der Baubescheid [....] vom 22. Mai 1992 und der dazugehörige Einreichplan, sowie der Austauschplan und der dazugehörige Bescheid vom 11. März 1994 [....]. Weitere Details ergeben sich aus den Ausführungsplänen M = 1:50 vom Dachgeschoß und der Dachaufsicht (jeweils letzte Fassung), den entsprechenden Schnitten, den laufenden Aktualisierungen, sowie den diversen Detailbeschreibungen und Plänen, wie z.B.:

Liftplan + Detailbeschreibung; Detailplan Eingang/Treppenaufgang; Detailplan Stiegenhausaufbau, Stiegenaufgang; Detailplan Stiegenhausaufbau [Es folgt eine Auflistung der einzelnen Baubereiche] Detailplan + Beschreibung „Dachbegrünung“ (inkl. Rasen, Pflanzentröge exkl. Pflanzen); Detailplan Geländer usw.;

Über alle noch nicht festgelegten Details sind die Unterlagen unverzüglich für eine Entscheidung/Zustimmung vorzulegen.

Die entsprechenden erforderlichen Detailplanungen, 50er Pläne usw. werden seitens der F verfasst.

III.

Die Vorbereitungs-/Bauarbeiten haben bereits begonnen und werden bis 31. August 1994 abgeschlossen.

IV.

[Es folgen Ausführungen hinsichtlich Betriebshaftpflichtversicherung, Bauwesenversicherung, Bauherrhaftpflichtversicherung, Haftung des Generalunternehmers]

V.

Der Generalunternehmer ist berechtigt, sich zur Vertragserfüllung Subunternehmern zu bedienen, in soweit er nicht selbst die erforderliche, gewerberechtliche Befugnis der Ausübung der entsprechenden Tätigkeit hat Der Generalunternehmer haftet für die ordnungsgemäße Vertragserfüllung durch die Subunternehmer so, als ob er selbst die entsprechenden Tätigkeiten durchführen würde.

VI.

Für die vertragsgegenständlichen Arbeiten wird als Fixpreis ein Entgelt von öS 10.000.000,-- (zehn Millionen) zuzüglich MwSt. vereinbart. Mit diesem Entgelt sind sämtliche Leistungen abgegolten, außer Mehr- bzw. Minderleistungen, die schriftlich gemeinsam zu finanzieren [fixieren] sind. Sonst unterliegt dieses Entgelt keiner Änderung.

Das Entgelt ist fällig laut Terminplan (Beilage: Baufortschritt-Plan und Zahlungsplan), wenn die Ausführungen entsprechend zügig und termingerecht erfolgt.

Die Teilzahlungen werden bei Erreichung des entsprechenden Baufortschrittes fällig und sind telefonisch auf das Kto [....] zu überweisen.

Die Schlussrechnung ist nach vollständiger Fertigstellung der gesamten Leistungen und der Übernahme zu legen und nach Abzug des 3 %igen Haftrücklasses binnen 14 Tagen bei Mängelfreiheit zu bezahlen.

Der Bauführer ist berechtigt, dem Bauherrn zur Deckung des Haftrücklasses eine unbare Sicherstellung in Form einer Bankgarantie eines inländischen Kreditunternehmens [....] zur Verfügung zu stellen; diesfalls ist der getätigte Einbehalt binnen 14 Tagen nach Eingang der genannten Bankgarantie zur Zahlung an den Bauführer fällig.

VII.

Falls der vereinbarte Fertigstellungstermin (bezugsfertig) nicht eingehalten wird, hat der Generalunternehmer ein verschuldensunabhängiges Pönale als Mindestersatz in der Höhe von S 25.000,-- pro Werktag, maximal jedoch 5 % von der Nettoschlußrechnungssumme zu bezahlen.

VIII.

Der Generalunternehmer ist zu Führung von Bautagebüchern verpflichtet. [....]

Die Gewährleistungsfrist beträgt drei Jahre.

Der Generalunternehmer hat das Recht, ihm bekanntgegebene Mängel innerhalb der ihm gesetzten, angemessenen Nachfrist selbst zu beheben. Im Falle der Weigerung des Generalunternehmers zur Durchführung der Gewährleistungsarbeiten ist der Bauherr berechtigt, den Mangel durch Dritte hiezu befugte Gewerbsleute zu Lasten des Generalunternehmers beheben zu lassen.

IX.

[....]

X.

Änderungen und Ergänzungen haben nur dann Gültigkeit, wenn diese in schriftlicher Form und von beiden Seiten bestätigt sind.

XI.

[Gerichtsstandvereinbarung]

[Unterschrift B]

F GmbH

Generalunternehmer

Wien, am 2. August 1994

In zweifacher Ausführung“

Am folgenden Tag wurde zwischen B und A noch folgende Vertragsergänzung vereinbart
(Finanzstrafakt Bl. 15 verso):

„Ergänzung zum Werkvertrag vom 2. August 1994

betreffend Dachgeschoßausbau und Lifteinbau im Hause W.

1. Punkt VI, 1. Absatz; zweiter Satz sollte richtigerweise lauten: [.....] fixieren [.....].
2. Gemäß obiger Ausführung wurden im Rahmen der Baubesprechungen Zusatzleistungen wie folgt vereinbart:
 - a) BRUNNEN [.....] zu einem Pauschalpreis von öS 67.000,--
 - b) Bauliche Änderungen im KELLER (I) (laut Baubesprechung vom 2.3.1994): [.....] Pauschalfixpreis öS 30.000,--.
 - c) Bauliche Änderungen im Bereich des KELLER (II): (Laut Baubesprechung vom 7.6.1994): Abtragen von Zwischenwänden und Nivellierung des Fußbodens Pauschalfixpreis öS 22.800,--.
 - d) INSTALLATIONEXTRAS: (Laut Besprechung mit Herrn [....] am 15.6.1994 im Konsens mit Herrn B) öS 90.000,-- als Aufpreis für die Jaccusi-Badewanne, Dornbach-Armaturen statt Kludi-Armaturen, diverse Accessoires laut Liste.
 - e) Bauliche Änderungen TOP 12: (Laut Protokoll vom 28.6.1994 und Einreichplan) Pauschalfixpreis öS 18.000,--.
 - f) LICHTSCHIENEN: (39 lfm) Materialpreisersatz.
 - g) SAUNARIUMZUBAU: (Laut Baubesprechung vom 2.8.1994 und Plan vom 27.7.1994 inkl. Änderungen) Pauschalfixpreis öS 110.000,--.

[Unterschrift B]

F GmbH

Generalunternehmer

Wien, am 2. August 1994

In zweifacher Ausführung“

Entsprechend dem jeweiligen Baufortschritt leistete A Anzahlungen in Höhe von insgesamt S 9.000.000,-- (Stellungnahme A vom 7. Februar 2000, Finanzstrafakt Bl. 106).

Die Begehung des Objektes anlässlich eines Augenscheines für die Kollaudierung erfolgte am 18. Oktober 1994, wobei diverse Sicherheitsmängel (Fehlen eines Handlaufes für den Stiegenaufgang, Sicherung des Stahltreppenaufgangs) festgestellt wurden, die im Verlauf des November 1994 behoben wurden (Schreiben des A an die F GmbH vom 12. April 1995, Finanzstrafakt Bl. 111, welcher darin ausführt, dass am 22. November 1994 [Tag der Montage des urgirten Handlaufes] weder von einer vollständigen Fertigstellung des Gewerkes, noch von einer Mängelfreiheit die Rede gewesen sei).

Knapp vor Weihnachten war nach dem Eindruck des A der Auftrag fertig gestellt, wobei noch eine Reihe von Mängeln zu beheben waren (Stellungnahme des A vom 7. Februar 2000, Finanzstrafakt Bl. 106, Aussage des Beschuldigten in der Berufungsverhandlung).

Am 17. Dezember 1994 zog A unter Inkaufnahme diverser Mängel in W ein (Schreiben des A an die F GmbH vom 12. April 1995, Finanzstrafakt Bl. 111, Aussage des Beschuldigten in der Berufungsverhandlung).

Am 7. Februar 1995 übergab B dem A eine Schlussrechnung der F GmbH folgenden Wortlautes (Finanzstrafakt Bl. 16 f, Aussage des Beschuldigten in der Berufungsverhandlung):

			„F GmbH
	A in W		
			[Firmensitz], d. 07.02.1995 (per 31.12.94)
Schlußrechnung Nr. 20/94			
BV:	W Dachgeschoßausbau Dachsanierung Lifteinbau Gasleitung – Erneuerung Diverse Zusatzleistungen		
	LZR: 02/94 – 12/94		
	<u>Hauptauftrag</u>		10.000.000,--
	<u>Zusatzauftrag</u> - Brunnen		67.000,--

	- Keller I		30.000,--
	- Keller II		22.800,--
	- Install. Extras		90.000,--
	- Top 12		18.000,--
	- Saunazubau		110.000,--
	<u>Zusatzleistungen</u>		
	- Kaminsanierung		61.952,--
	- Gasleitung (Abrechng. ungeprüft)		86.207,--
	- Gasleitung F-Leistungen		106.480,--
	- Liftausstattung		22.087,50
	- Regien F		45.080,--
	- Türstock Nachbarin		2.640,--
	- Aufzahlung Lifttür		10.000,--
	- Aufzahlung Heizung-Sanitär		144.403,71
	- Aufzahlung E-Installation		278.234,51
	- Regierechnung Elektrik		118.489,--
	- Aufzahlung Stahlbau		239.382,--
	- Aufzahlung Granit		574.564,--
	- Spiegel		17.606,--
	- Aufzahlung Sauna		22.039,60
		gesamt netto + 20 % MWST.	12.066.965,32 2.413.393,07
			14.480.358,39 =====
	minus Teilzahlungen S 9.000.000,--“		

Nach zweier Faxe des A an B bzw. die F GmbH am 8. und 10. Februar 1995 kam es am 13. Februar 2005 zu einem Telefonat zwischen B und A, in welchem jedoch kein Konsens erzielt werden konnte.

B entschloss sich daraufhin, vorerst zumindest die nach seiner Ansicht jedenfalls erbrachten und unstrittigen Leistungen der F GmbH an A abzurechnen (seine Aussage vor dem Berufungssenat). Er versah eine bei der F GmbH verbliebene Durchschrift der obigen Schlussrechnung vom 7. Februar 1995 mit den Vermerken „BUCHH.!“ und „STORNO – lt. TEL. mit Herrn A → lt. OFFENE PKt. LISTE !“, „→ TEIL RE – STEUER !“ „13/2/95“ [Handzeichen] (Kopie siehe Arbeitsbogen der Großbetriebsprüfung Salzburg zu ABNr. 206035/95, Aussage des Beschuldigte in der Berufungsverhandlung) und ließ folgende Rechnung an A herstellen (Finanzstrafakt Bl. 18):

			„F GmbH			
	A in W					
	[Firmensitz], d. 13.02.1995					
Teilrechnung zur Nr. 20/94						
vom 07.02.95						
BV:	W – Dachgeschoßausbau –					
	Hauptauftrag	S	10.000.000,--			
	Zusatzauftrag	S	337.800,--			
		gesamt netto S	10.337.800,--			
		+ 20 % MWST S	2.067.560,--			
			12.405.360,--			
		=====	=====			
		– 3 % HRL S	372.160,80			
		=====	=====			
		ergibt S	12.033.199,20			
		=====	=====			
	minus Teilzahlungen S 9.000.000,--“					

Diese Teilrechnung sandte der Beschuldigte mit folgendem Begleitschreiben an A (Finanzstrafakt Bl. 19):

			„F GmbH
	Herrn A		

in W		
EINSCHREIBEN (folgt per ..)		
		[Firmensitz], d. 13.02.1995

Betreff: Dachgeschoßausbau W

Ihre Fax vom 08.02. und 10.02.95

Sehr geehrter Herr A,

die Mängel werden lt. Vertrag, Pkt. VIII behoben.

Die offenen Arbeiten sind nicht Bestandteil des Hauptauftrages und müssen erst geklärt werden.

In der Sache Benützungsbewilligung geht parallel ein Schreiben an die MA 37; ist aber nicht Vertragsbestandteil.

Den verschiedenen Mehrleistungen bzw. Zusatzaufträgen liegen entsprechend die gemeinsamen schriftlichen Fixierungen (wie Protokolle, Vermerke und Checklisten) zugrunde.

Nachdem Sie jetzt schon 2 Monate die Anlage bewohnen und die Schlussrechnung binnen 2 Wochen sicher nicht abgeklärt ist, erhalten Sie beiliegend eine Teilrechnung über den Gesamt- und Zusatzauftrag.

Zur Zeit besteht ein krasses Missverhältnis zwischen dem offenen Betrag und den noch zu leistenden Arbeiten (schikanöses Verhalten Ihrerseits).

Die von Ihnen monierten Mängel betreffen fast ausschließlich Zusatzleistungen. Es ist aber einfach, die Mängelkosten herauszuheben.

Die wichtigste Aufgabe am Mittwoch, d. 15.02.95 wird sein, die Mängel exakt abzustecken, um sie in Kürze zu beheben.

Mit freundlichen Grüßen

F GmbH

[Firmensitz]

[Unterschrift des Beschuldigten]

B

Beilagen: – [.....] – Teilrechnung wie erwähnt [.....]“

Offenkundig hatte also nach der Vorstellung des B die F GmbH gegenüber A die in einer Schlussrechnung vom 7. Februar 1995 umschriebenen Leistungen erbracht, weshalb sie gegenüber dem Auftraggeber auch in einer mehrwertsteuergerechten Rechnung abgerechnet wurden. Hätte A nicht Gewährleistungsansprüche gestellt und dem zu einzelnen Positionen verrechneten Entgelt widersprochen, wäre belegmäßig für die F GmbH die Angelegenheit mit der Schlussrechnung vom 7. Februar 1995 beendet gewesen. Aufgrund der Zeit in Anspruch nehmenden Einwendungen des A legte aber die F GmbH durch ihren Geschäftsführer

nachträglich noch am 13. Februar 1995 eine Teilrechnung mit einem Mehrwertsteuerausweis in Höhe von S 2,067.560,--, in welcher jedenfalls diejenigen erbrachten Leistungen der F GmbH abgerechnet werden sollten, die – auch nach dem Verständnis des Beschuldigten – offensichtlich außer Streit gestanden sind.

Von einem bloßen nicht ernst gemeinten Verhandlungsvorschlag oder einer Art Diskussionspapier über noch nicht erbrachte Leistungen der F GmbH kann – auch in Übereinstimmungen mit den eigenen Angaben des Beschuldigten in der Berufungsverhandlung – bei dieser Teilrechnung offensichtlich keine Rede sein, zumal auch aus dem obigen, von B verfassten Schreiben der F GmbH an A vom 13. Februar 1995 eindeutig hervorgeht, dass zumindest eine wirtschaftlich abgrenzbare Teilleistung von der F GmbH erbracht worden war (nämlich die Leistung laut Hauptauftrag und Zusatzauftrag), wofür ein entsprechendes Entgelt vereinbart worden war und worüber nunmehr – offenbar zwecks raschem Geldfluss von A zur F GmbH – gesondert abgerechnet werden sollte.

Förmliche Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis sind auch entgegen der Ansicht des Erstsenates keineswegs branchenübliche unverbindliche bloße Verhandlungsvorschläge ohne rechtliche Konsequenz, da solches mit der angabenrechtlichen Rechtslage nicht in Einklang zu bringen ist und ernsthafte steuerliche Folgen für den Rechnungsaussteller nach sich ziehen würde. So schuldete ein Unternehmer – von etwaigen finanzstrafrechtlichen Folgen einmal abgesehen –, wenn er in einer Rechnung für eine Leistung eine nicht geschuldete Umsatzsteuer ausgewiesen hat, gemäß § 11 Abs.12 UStG 1994 in der damals geltenden Fassung diesen Betrag aufgrund der gelegten Rechnung, wenn diese nicht berichtigt worden ist (wobei die Berichtigung für denjenigen Voranmeldungszeitraum relevant geworden war, in welchem sie vorgenommen wurde), sowie wenn er in einer Rechnung eine Umsatzsteuer für eine noch nicht ausgeführte Leistung ausgewiesen hätte, gemäß § 11 Abs.14 UStG in der damals geltenden Fassung diesen Betrag zusätzlich zu einer allfälligen Umsatzsteuer aufgrund Leistungserbringung, ohne dass diese Umsatzsteuer aufgrund falscher Rechnungslegung noch einer nachträglichen Berichtigung zugänglich gewesen wäre.

Werklieferungen wie im gegenständlichen Fall sind ausgeführt, wenn dem Auftraggeber die Verfügungsmacht verschafft wird. Bei Bauleistungen ist die Verschaffung dieser Verfügungsmacht bereits dann anzunehmen, wenn der Auftraggeber das Werk durch schlüssiges Verhalten, z.B. durch Benützen, abgenommen hat, auch wenn eine formelle Abnahme erst später oder gar nicht erfolgt (vgl. bereits VwGH 7.5.1990, 89/15/0028; 24.10.1995, 91/14/0190; etc.). Das Fehlen (relativ) kleinerer Restarbeiten oder auch das Fehlen einer Benützungsbewilligung (welche im gegenständlichen Fall am 24. Februar 1995

erteilt worden war, siehe Schreiben des A vom 12. April 1995, Finanzstrafakt Bl. 111) hinderten diese Beurteilung nicht. Auch das Vorliegen von Mängeln hindert nicht, die Fertigstellung einer Werklieferung anzunehmen (vgl. die aktuellen diesbezüglichen Zitate dieser umsatzsteuerlichen Aspekte, welche nach Einschätzung des Berufungssenates in der Baubranche 1995 abgabenrechtliches Basiswissen dargestellt haben, beispielsweise in *Kolacny/Mayer*, Kurzkommentar zum UStG², Manz, Tz. 17 zu § 19, worin die damals geltende Rechtslage beschrieben wird).

Ganz im Sinne dieser Rechtslage hat B in der Teilrechnung gegenüber A auch eine entsprechende Umsatzsteuer ausgewiesen.

Wenngleich somit für die im Februar 1995 erbrachte Werklieferung auch Hinweise auf einen Leistungszeitpunkt bereits vor diesen Voranmeldungszeitraum vorliegen, wie der bereits im Dezember 1994 erfolgte Bezug der Wohnung durch A, so vertraut der Berufungssenat bei seiner eigenen Beweiswürdigung auch der fachlichen Einschätzung der Leistungslage durch den Beschuldigten und folgt in Nachvollziehung der Argumentation der Betriebsprüfung derselben, zumal im bisherigen Verfahren ein derartiger Einwand auch nicht erhoben worden ist.

Gemäß § 19 Abs.2 Z.1 UStG 1994 ist sohin betreffend die gegenständliche Bauleistung der F GmbH für die gegenständliche Lieferung die Umsatzsteuerschuld mit Ablauf desjenigen Kalendermonates, in dem die Leistung ausgeführt worden ist, entstanden, also mit Ende Februar 1995.

Von der in der Schlussrechnung vom 7. Februar 1995 bzw. in der Teilrechnung vom 13. Februar 1995 erhobenen Forderung aufgrund der erbrachten Leistungen ist die F GmbH bzw. ihr Geschäftsführer B in der Folge nicht mehr abgewichen:

Auf ein entsprechendes Schreiben des B antwortete A mit Schreiben vom 20. März 1995, in welchem er im Wesentlichen dem Beschuldigten gegenüber eröffnete, dass diesem nur bei fristgerechter (nämlich bis zum 31. August 1994) und mängelfreier Übergabe der (in der Teilrechnung) geforderte Betrag von S 10,337.800,-- zuzüglich Mehrwertsteuer zugestanden wäre, wobei der Haftrücklaß und nunmehr auch das Pönale zu berücksichtigen sei. Zum gegenwärtigen Zeitpunkt sei das Gewerke weder mängelfrei übergeben worden (wobei eine Liste diverser kleinerer Baumängel beigeschlossen wurde [hinsichtlich deren fehlende umsatzsteuerliche Relevanz siehe oben]) noch eine ordentliche Schlussrechnung gestellt worden. Ebenso wurde die Überweisung eines weiteren Betrages von S 500.000,-- angekündigt (Finanzstrafakt Bl. 22 ff).

Eine Stornierung der gegenständlichen Teilrechnung bzw. der Schlussrechnung ist der Aktenlage nicht zu entnehmen, ebenso nicht Hinweise auf noch erbrachte allfällige umfangreiche Nacharbeiten oder dergleichen der F GmbH am Bauobjekt in W.

Die F GmbH bzw. B antwortete vielmehr gegenüber A am 7. April 1995 mit einer Klagsdrohung durch einen beauftragten Anwalt (Stellungnahme A vom 7. Februar 2000, Finanzstrafakt Bl. 106).

Im Gegenzug übermittelte A der F GmbH mit Schreiben vom 12. April 1995 eine nach seinen Vorstellungen erfolgte Korrektur der Schlussrechnung vom 7. Februar 1995 (Finanzstrafakt Bl. 20):

„A				FACHARZT FÜR CHIRURGIE GERICHTL. BEEIDETER SV. W [Telefonnummern]
An die F GmbH [Anschrift]				
				Wien, am 12. April 1995
<u>Betreff:</u>	<u>Bauvorhaben W</u> <u>Korrektur der Schlussrechnung</u>			
SCHLUSSRECHNUNG				
HAUPTAUFTRAG	10.000.000,00			
ZUSATZAUFTRAG	337.800,00			
GESAMTSUMME	10.337.800,00			
PÖNALE (-5%)	- 516.890,00			
	9.820.910,00			
HAFTRL. (-3%)	- 294.627,30			
	9.526.282,70			
MWST +20%	1.905.256,54		1.905.256,54	
	11.431.539,24			
TEILZAHLUNGEN	-9.500.000,00			

offen (10.4.95)	= 1.931.539,24		
Einbehalt	- 900.000,00		150.000
Überweisung	1.031.539,24		
12.04.95			
BEZAHLT	10.531.539,24		
enth. MWST	1.755.256,54		1.755.256,54
excl. MWST	8.776.282,70“		

Die Umsatzsteuervorauszahlung der F GmbH für Februar 1995 ist am 18. April 1995 fällig geworden. Für diesen Tag hat B die Entrichtung einer diesbezüglichen Zahllast von S 546.057,-- veranlasst (Buchungsabfrage vom 29. Dezember 2004).

Bereits am 13. April 1995 wurde eine entsprechende Voranmeldung beim Finanzamt Salzburg-Land eingereicht (Veranlagungsakt betreffend die F GmbH, Teilakt „Allgemeiner Schriftverkehr“).

In der ausgewiesenen Zahllast war aber auf Anordnung des Geschäftsführers B eine Umsatzsteuer aus der gegenständlichen Werklieferung an A nicht enthalten (siehe die Niederschrift vom 31. Juli 1995 betreffend eine UVA-Prüfung für den Zeitraum 01-04/95 im Arbeitsbogen zu ABNr. 206035/95 der Großbetriebsprüfung Salzburg, Verantwortung des B hinsichtlich seiner Verantwortlichkeit in der Berufungsverhandlung).

A hingegen machte in einem am 12. April 1995 beim Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk Wien eingereichten Schreiben die in der korrigierten Schlussrechnung ausgewiesene Vorsteuer gegenüber dem Fiskus geltend (Veranlagungsakt StNr. 802/1847, Veranlagung 1995).

Hinsichtlich der abgabenrechtlichen Pflichten des Geschäftsführers in diesem Zusammenhang führt aber das UStG 1994 in der damals geltenden Fassung, BGBl. Nr. 1994/663, aus:

Voranmeldung und Vorauszahlung, Veranlagung

§ 21. (1) Der Unternehmer hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuß unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag

zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuß sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuß ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.

[....]

Wird die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet oder ergibt sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfällt die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung. Unternehmer, die Vorauszahlungen nicht vorschriftsmäßig entrichtet, Überschüsse nicht vorschriftsmäßig vorangemeldet oder die Aufzeichnungspflichten nicht erfüllt haben, können vom Finanzamt zur Einreichung von Voranmeldungen aufgefordert werden.

Werden Voranmeldungen eingereicht, so haben die Unternehmer eine Durchschrift (Zweitschrift) anzufertigen. Unternehmer, die für einen Voranmeldungszeitraum keine Voranmeldung einzureichen haben, sind verpflichtet, für diesen Voranmeldungszeitraum unter Verwendung des amtlichen Vordruckes für Voranmeldungen eine Aufstellung der Besteuerungsgrundlagen anzufertigen, es sei denn, es ergibt sich für diesen Voranmeldungszeitraum weder eine Vorauszahlung noch ein Überschuß. Die Durchschriften der Voranmeldungen sowie die Aufstellungen der Besteuerungsgrundlagen gehören zu den Aufzeichnungen im Sinne des § 18 Abs. 1.

(2) [....]

(3) Wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterläßt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen. Eine Festsetzung kann nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. Eine festgesetzte Vorauszahlung hat den im Abs. 1 genannten Fälligkeitstag. Die Gutschrift eines festgesetzten Überschusses wirkt bis zur Höhe des vorangemeldeten Überschußbetrages auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück. Führt eine Festsetzung zur Verminderung eines Überschusses, so gilt als Fälligkeitstag der Nachforderung der Zeitpunkt, in dem die Gutschrift des Überschusses wirksam war.

(4) bis (9) [....]

Dieser Verpflichtung zur Erfassung der gegenüber A offenkundig objektiv nach der Aktenlage und auch – so der Schriftverkehr der F GmbH mit dem Leistungsempfänger – erbrachten verfahrensgegenständlichen umsatzsteuerbaren und -steuerpflichtigen Leistung in der Voranmeldung für den Leistungszeitraum wurde vom Wahrnehmenden der steuerliche Interessen der F GmbH nicht entsprochen; ebenso wurde die diesbezügliche Umsatzsteuer auch nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages (und übrigens auch nicht bis zum fünften Tag danach) entrichtet.

Gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG macht sich aber derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält. Dabei ist gemäß § 33 Abs.3 lit.b leg.cit. eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn die selbst zu berechnende Abgabe (hier: die Umsatzsteuervorauszahlung) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet wird.

Dieser Tatbestand wäre an sich in objektiver Hinsicht jedenfalls erfüllt.

Nicht erfüllt in objektiver Hinsicht wäre hingegen der Tatbestand einer versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer 1995 im Sinne der §§ 13, 33 Abs.1 FinStrG, da B einen allfälligen Entschluss, durch die Einreichung einer falschen Jahresumsatzsteuererklärung für 1995 einen um die gegenständliche Zahllast zu niedrigen Umsatzsteuerbescheid zu erwirken, noch nicht durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt hätte (die Steuererklärung wurde erst am 4. Februar 1997 bei der Abgabenbehörde eingereicht, siehe unten).

Mit Schriftsatz vom 13. Juni 1995 brachte die F GmbH sogar beim Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien gegen A in Zusammenhang mit den erbrachten Leistungen eine Klage wegen restlicher S 3,648.819,-- ein, worin sie ausführte:

„Die beklagte Partei hat die klagende Partei als Generalunternehmer mit der Durchführung diverser Umbau-, Sanierungs- und Adaptierungsarbeiten im Objekt W beauftragt.

Vertragsgegenstand des schriftlichen Werkvertrages vom 2. August 1994 war der Dachgeschoßausbau und der Lifteinbau.

Am 3. August 1994 hat die beklagte Partei in Ergänzung zum Werkvertrag vom 2. August 1994 Zusatzleistungen wie folgt in Auftrag gegeben:

- Brunnensanierung
- bauliche Änderungen im Keller (I)
- bauliche Änderungen im Bereich des Kellers (II)
- Installationsextras
- bauliche Änderungen Top 12
- Lichtschielen
- Saunariumzubau

Während der Bauführung wurden durch den Beklagten noch folgende Zusatzleistungen gesondert in Auftrag gegeben:

- Kaminsanierung
- Gasleitung Fremdunternehmen
- Gasleitung F – Leistungen
- Liftausstattung

- Regien F
- Zusatzleistungen Lift
- Zusatzleistungen Heizung-Sanitär
- Zusatzleistungen Elektrik
- Zusatzleistungen Stahlbau
- Zusatzleistungen Granit
- Spiegel
- Zusatzleistungen Sauna

Beweis: Werkvertrag vom 2.8.1994, Ergänzung zum Werkvertrag vom 3. August 1994, Leistungsverzeichnis, Korrespondenz, PV, weitere Beweise für den Bestreitungsfall ausdrücklich vorbehalten;

Die klagende Partei hat sämtliche Leistungen auftrags- und vereinbarungsgemäß erbracht und stehen der klagenden Partei hieraus nachstehende Forderungen gemäß der Schlußrechnung vom 7.2.1995 zu:

Hauptauftrag vom 2.8.1994		S	10,000.000,--
Zusatzaufträge laut Ergänzung zum Werkvertrag vom 3. August 1994		S	337.800,--
Zusatzleistungen aufgrund diverser weiterer Aufträge außerhalb des Hauptauftrages		S	1,729.165,--
gesamt netto		S	12,066.965,--
zuzüglich 20 % USt		S	2,413.393,--
gesamt		S	14,480.358,--
Beweis:	Schlußrechnung vom 7.2.1995, sonst wie bisher;		
Aufgrund der getroffenen Vereinbarung hat die beklagte Partei während der Bauausführung Teilzahlungen in Höhe			
von		S	9,000.000,--
geleistet. nach Erhalt der Schlußrechnung hat die beklagte Partei auf die zum 1.3.95 fällige Forderungen in Höhe von restlich S 5,480.358,-- nachstehende Zahlungen geleistet:			

- 16. März 1995	S	500.000,--
- 13.4.1995	S	1,031.539,24
- 31.5.1995	S	300.000,--
Teilzahlungen gesamt	S	10,831.539,--
Die beklagte Partei schuldet somit der klagenden Partei restlich		S 3,648.819,--
welcher Betrag seit 1.3.1995 zur Zahlung fällig ist.		
Die Klagsforderung ist somit ausgewiesen.		
Der eingeklagte Betrag wurde trotz Aufforderung nicht bezahlt.		
Beweis:	PV, Rechnungen, Zahlungsbelege, Korrespondenz;	
Spätestens ab 30.5.95 wurde der Zahlungsverzug zumindest durch auffallende Sorglosigkeit herbeigeführt. Die klagende Partei nimmt einen Kredit in Anspruch, der zumindest die Höhe der Klagsforderung erreicht, und der mit dem im Klagebegehren angeführten Zinssatz zu verzinsen ist.		
Beweis:	wie bisher, weitere Beweise für den Bestreitungsfalle vorbehalten;	
Mangels Einigung in Güte beantragt die klagende Partei zu fällen nachstehendes Urteil:		
Die beklagte Partei ist schuldig, der klagenden Partei, bei sonstiger Exekution, zuhanden des Klagevertreters binnen 14 Tagen S 3,648.819,-- samt [es folgt eine Aufzählung der geforderten Zinsen] zu bezahlen, sowie die Prozeßkosten zu ersetzen.		
[Sitz der F GmbH]	F GmbH“	

Auch in den am 12. Mai 1995, 7. Juni 1995 und 7. Juli 1995 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen der F GmbH für März, April und Mai 1995 war die Umsatzsteuerschuld aus den abgerechneten Leistungen an A nicht enthalten gewesen (siehe die Niederschrift vom 31. Juli 1995 betreffend eine UVA-Prüfung für den Zeitraum 01-04/95 im Arbeitsbogen zu ABNr. 206035/95 der Großbetriebsprüfung Salzburg).

Anlässlich einer am 17. Juli 1995 begonnenen UVA-Prüfung zu ABNr. 206035/95 der Großbetriebsprüfung Salzburg wurde daher klagsweise geltend gemachten Forderung der F GmbH die Umsatzsteuervorauszahlung für Februar 1995 mit S 2,413.394,-- festgesetzt (siehe die diesbezügliche Niederschrift vom 31. Juli 1995 im Arbeitsbogen).

Die Umsatzsteuervoranmeldung der F GmbH für Juni 1995 (dem Monat der klagsweisen Geltendmachung der Schlussrechnung) wurde laut Datum der Unterfertigung erst am 14. August 1995 erstellt und (laut Eingangsstempel) am 17. August 1995 beim Finanzamt Salzburg-Land eingereicht (Veranlagungsakt, Teilakt „Allgemeiner Schriftverkehr“).

Es ist daher im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit auszuschließen, dass für den Fall, wenn die fälschlicherweise noch nicht ins steuerliche Rechenwerk aufgenommene Werklieferung an A vom Februar 1995 nicht ohnehin bei der obgenannten UVA-Prüfung thematisiert worden wäre, der Geschäftsführer selbst die nun aber jedenfalls nicht mehr zu verdrängende Tatsache der bereits erfolgten Leistungserbringung, für deren Nichtansatz gegenüber dem Fiskus nun aber realistischerweise keinerlei vorgetäuschten Argumente mehr verfügbar gewesen wären, gezwungenermaßen zumindest in die Voranmeldung für Juni 1995 aufgenommen hätte.

Die Entscheidung des Geschäftsführers B, die Leistungserbringung im Geschäftsfall A (vorerst) nicht in die steuerlichen Rechenwerke aufzunehmen (was bei einem Guthaben am Abgabenkonto in Höhe von S 114.191,95 zu einem Finanzierungsbedarf von mindestens S 1,953.368,05 geführt hätte), steht offensichtlich auch im Zusammenhang mit der gerade in dieser Zeit eintretenden dramatischen Verschlechterung der Finanzlage des Unternehmens: So waren in den Jahren 1994 und 1995 zwei weitere Bauvorhaben wie das betreffend A auf ähnliche Weise missglückt, weshalb die F GmbH für 1995 bei einem Umsatz von S 35,226.511,32 einen Verlust von S 11,588.646,-- (!) erzielte (siehe die am 4. Februar 1997 eingereichten Steuererklärungen betreffend die F GmbH, Veranlagungsakt, Veranlagung 1995, Darstellung des Beschuldigten in der Berufungsverhandlung) und nach einem weiteren verlustreichen Jahr (der Verlust für 1996 in Höhe von S 1,943.519,-- wurde vom Finanzamt im Schätzungswege nach § 184 Bundesabgabenordnung aufgrund der vom Steuerberater vorgelegten Saldenlisten ermittelt, siehe den genannten Veranlagungsakt, Veranlagung 1996) am 4. Oktober 1997 ihre Tätigkeit eingestellt (Schreiben des Masseverwalters vom 17. November 1997, genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 1997); letztendlich wurde am 10. Oktober 1997 über das Vermögen der F GmbH beim Landesgericht Salzburg das Konkursverfahren eröffnet (Veranlagungsakt, Dauerakt).

Am 24. April 1996 schlossen die F GmbH und A vor dem Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien zu GZ. 7 Cg 145/95k-18 einen Vergleich im Wesentlichen des Inhaltes, dass A zur Abgeltung sämtlicher noch offenen Forderungen der F GmbH aus dem Bauvorhaben in W

abschließend noch S 950.000,-- zu bezahlen hatte, sodass also das gegenständliche Entgelt tatsächlich letztendlich S 9,817.949,-- zuzüglich einer Umsatzsteuer von 1,963.589,80 betragen hat (siehe die berichtigte Schlussrechnung Nr. 20/94 vom 3. Juli 1996 in Kopie, Finanzstrafakt Bl. 29). Umsatzsteuerlich hatte dies gemäß § 16 Abs.1 Z.1 UStG 1994 eine entsprechende Entgeltsberichtigung für April 1996 zur Folge.

Steht also an sich der Verdacht einer Hinterziehung von Umsatzsteuervorauszahlungen in Zusammenhang mit der Bauleistung in W betreffend Februar 1995 gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG im Raum, ist hinsichtlich der subjektiven Tatseite anzumerken:

Räumt man zugunsten des Beschuldigten ein, dass er nach seinem Bestreben vorerst lediglich die gesichert erbrachten Leistungsteile in einer eigenen Teilrechnung mit A abrechnen wollte, ist die Möglichkeit mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit nicht auszuschließen, dass er hinsichtlich der restlichen, lediglich in der Schlussrechnung geltend gemachten Umsatzsteuer bis zum Fälligkeitstag der Umsatzsteuervorauszahlung für Februar 1995 nicht in Vorsatz verfallen ist. Denkbar ist, dass er unreflektiert irgendwie die Ansicht vertreten habe, diesbezüglich wäre noch keine Abgabenschuld entstanden, weil A hinsichtlich dieser Aspekte energisch einen Entgeltsanspruch bzw. naturgegebenermaßen auch dessen Höhe in Abrede gestellt habe, sodass die Angelegenheit insoweit überhaupt erst in der Zukunft geklärt und eine sich daraus errechnende Umsatzsteuer erst dann festgestellt werden könnte. Damit verbleibt als strafrelevant die in der Teilrechnung ausgewiesene Umsatzsteuer von S 2,067.560,--.

Denkbar ist im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten auch noch, dass er – obwohl ein erfahrener Geschäftsmann und mit dem umsatzsteuerlichen Basiswissen vertraut – in Anbetracht des speziellen Handlungsablaufes bei der Geltendmachung der Forderung der F GmbH trotz der auch einem völligen Laien ins Auge fallenden Aspekte, die für das Entstehen der Umsatzsteuerschuld gesprochen haben (wie der zweifache Steuerausweis in den gelegten Rechnungen, woraus sich der Geschäftspartner entsprechende Vorsteuer abziehen konnte) in Anbetracht der Komplexität des Sachverhaltes bei seiner Entscheidung, den Geschäftsfall nicht in die Voranmeldung für Februar 1995 aufzunehmen bzw. die sich ergebende Umsatzsteuer bis zum Fälligkeitstag bzw. bis zum fünften Tag danach nicht zu entrichten, sich hinsichtlich der Tatsache der in diesem Zusammenhang entstandenen Umsatzsteuerschuld nicht gewiss gewesen ist, sondern lediglich ernsthaft mit dieser Möglichkeit gerechnet hat. In diesem Fall hat er aber ebenso offenkundig im Zweifel zu seinen Gunsten auch keine Beratung durch seinen Steuerberater eingeholt bzw. auch den gegenständlichen Sachverhalt diesem nicht

vorgetragen, da dies eine eindeutige Rechtsauskunft und wiederum rechtliche Gewissheit für ihn bedeutet hätte. Offenkundig hat B sich vielmehr einfach trotz seiner ernsthaften Bedenken ob der Richtigkeit seiner Vorgangsweise sich einfach mit Möglichkeit einer entstandenen Steuerpflicht abgefunden, aber vorerst nichts weiter veranlasst, zumal ein entsprechender Aufschub einer Belastung des Abgabenkontos in Anbetracht der schwierigen Lage der F GmbH sicherlich hoch willkommen gewesen ist.

Der Nachweis einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG ist also nicht zu führen.

Ebenfalls liegt keine versuchte Hinterziehung nach §§ 13, 33 Abs.1 FinStrG vor.

Gemäß § 49 Abs.1 lit.a FinStrG macht sich aber einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer zumindest bedingt vorsätzlich eine derartige Umsatzsteuervorauszahlung nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet.

Der Beschuldigte hat daher im Zweifel zu seinen Gunsten lediglich eine bedingt vorsätzliche Nichtentrichtung an Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von S 2,067.560,-- betreffend den Voranmeldungszeitraum Februar 1995 und damit ein Finanzvergehen nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG zu verantworten.

Eine Gerichtszuständigkeit im Sinne des § 53 Abs.1 lit.b FinStrG liegt somit nicht vor (§ 53 Abs.5 FinStrG), wobei hinsichtlich der Zuständigkeit des Berufungssenates zur Würdigung des gegenständlichen Sachverhaltes über einen bloßen Anfangsverdacht hinaus auf die einschlägige Judikatur des VwGH zu verweisen ist (vgl. z.B. VwGH 20.7.1999, 94/13/0059).

Hinsichtlich der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG ist in Anbetracht der im Finanzstrafakt dokumentierten Verfolgungshandlungen der Finanzstrafbehörde erster Instanz (Telefonat vom 2. April 1998 zwischen der Amtsbeauftragten und einer Vertreterin der Steuerberatungskanzlei, bei welchem letztere – offensichtlich fälschlicherweise – behauptet, dem Beschuldigten wäre von Organwaltern der Finanzverwaltung hinsichtlich der Nichterfassung der strafgegenständlichen Umsatzsteuer in der Voranmeldung für Februar 1995 diesbezüglich Straffreiheit eingeräumt worden, Finanzstrafakt Bl. 39) gemäß § 31 Abs.2 und 4 lit.b FinStrG sowie unter Bedachtnahme auf die zehnjährige absolute Frist gemäß § 31 Abs.5 FinStrG noch keine Verjährung der Strafbarkeit eingetreten.

Die Berufung der Amtsbeauftragten erweist sich daher hinsichtlich des Faktums der rechtswidrigerweise im Februar 1995 steuerlich unerfasst gebliebenen Bauleistung der F GmbH an A im Ergebnis als berechtigt.

Zur verkürzten Umsatzsteuervorauszahlung für Juli und August 1997:

Mit BGBl. Nr. 1996/201 wurde § 21 Abs.1 UStG 1994 verändert und ein eigener Abs. 1a, anzuwenden erstmals bei der Sondervorauszahlung für 1996, in § 21 UStG 1994 eingefügt:

Voranmeldung und Vorauszahlung, Veranlagung

§ 21. (1) Der Unternehmer hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuß unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuß sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuß ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.

~~Für den Voranmeldungszeitraum Oktober (Fälligkeitstag 15. Dezember) eines jeden Kalenderjahres hat der Unternehmer neben der Vorauszahlung für diesen Zeitraum eine Sondervorauszahlung in Höhe von einem Elftel der Summe der Vorauszahlungen abzüglich der Überschüsse für September des vorangegangenen Kalenderjahres bis August des laufenden Kalenderjahres zu entrichten. Ergibt sich insgesamt ein Überschuß, so bleibt dieser außer Ansatz. Die Sondervorauszahlung ist auf die Vorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum November des laufenden Kalenderjahres (Fälligkeitstag 15. Jänner des folgenden Kalenderjahres), frühestens aber am 15. Jänner des folgenden Kalenderjahres anzurechnen. Bei einem vierteljährlichen Voranmeldungszeitraum (Abs. 2) hat der Unternehmer für den dritten Voranmeldungszeitraum eines jeden Kalenderjahres (Fälligkeitstag 15. November) neben der Vorauszahlung für diesen Zeitraum eine Sondervorauszahlung in Höhe von einem Elftel der Summe der Vorauszahlungen abzüglich der Überschüsse für das dritte und vierte Vierteljahr des vorangegangenen Kalenderjahres und das erste und zweite Vierteljahr des laufenden Kalenderjahres zu entrichten. Ergibt sich insgesamt ein Überschuß, so bleibt dieser außer Ansatz. Die Sondervorauszahlung ist auf die Vorauszahlung für das letzte Vierteljahr des laufenden Kalenderjahres (Fälligkeitstag 15. Februar des folgenden Kalenderjahres), frühestens aber am 15. Februar des folgenden Kalenderjahres anzurechnen. Hat der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur in einem Teil der für die Heranziehung der Sondervorauszahlung maßgeblichen Kalendermonate ausgeübt, so ist die Summe der Vorauszahlungen dieses Zeitraumes in eine Jahressumme umzurechnen.~~

Werden Voranmeldungen eingereicht, so haben die Unternehmer eine Durchschrift (Zweitschrift) anzufertigen. Unternehmer, die für einen Voranmeldungszeitraum keine Voranmeldung einzureichen haben, sind verpflichtet, für diesen Voranmeldungszeitraum unter Verwendung des amtlichen Vordruckes für Voranmeldungen eine Aufstellung der Besteuerungsgrundlagen anzufertigen, es sei denn, es ergibt sich für diesen Voranmeldungszeitraum weder eine Vorauszahlung noch ein Überschuß. Die Durchschriften der Voranmeldungen sowie die Aufstellungen der Besteuerungsgrundlagen gehören zu den Aufzeichnungen im Sinne des § 18 Abs. 1.

(1 a) Bei einem monatlichen Voranmeldungszeitraum hat der Unternehmer bis zum 15. Dezember eines jeden Kalenderjahres überdies eine Sondervorauszahlung in Höhe von einem Elftel der Summe der entrichteten bzw. vorangemeldeten oder festgesetzten Vorauszahlungen abzüglich der Überschüsse für September des vorangegangenen Kalenderjahres bis August des laufenden Kalenderjahres zu entrichten. Der Berechnung sind die bis zum 31. Oktober erfolgten maßgeblichen Buchungen an Umsatzsteuer zu Grunde zu legen. Ergibt sich insgesamt ein Überschuß, so bleibt dieser außer Ansatz. Die Sondervorauszahlung ist auf die Vorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum November des laufenden Kalenderjahres (Fälligkeitstag 15. Jänner des folgenden Kalenderjahres), frühestens aber am 15. Jänner des folgenden Kalenderjahres anzurechnen.

Bei einem vierteljährlichen Voranmeldungszeitraum (Abs. 2) hat der Unternehmer bis zum 15. November eines jeden Kalenderjahres überdies eine Sondervorauszahlung in Höhe von einem Elftel der Summe der entrichteten bzw. vorangemeldeten oder festgesetzten Vorauszahlungen abzüglich der Überschüsse für das dritte und vierte Vierteljahr des vorangegangenen Kalenderjahres und das erste und zweite Vierteljahr des laufenden Kalenderjahres zu entrichten. Der Berechnung sind die bis zum 30. September erfolgten maßgeblichen Buchungen an Umsatzsteuer zu Grunde zu legen. Ergibt sich insgesamt ein Überschuß, so bleibt dieser außer Ansatz. Die Sondervorauszahlung ist auf die Vorauszahlung für das letzte Vierteljahr des laufenden Kalenderjahres (Fälligkeitstag 15. Februar des folgenden Kalenderjahres), frühestens aber am 15. Februar des folgenden Kalenderjahres anzurechnen.

Hat der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur in einem Teil der für die Heranziehung der Sondervorauszahlung maßgeblichen Kalendermonate ausgeübt, so ist die Summe der entrichteten bzw. vorangemeldeten oder festgesetzten Vorauszahlungen dieses Zeitraumes in eine Jahressumme umzurechnen. Die Bestimmungen über die Berechnung sind sinngemäß anzuwenden.

Dem Unternehmer ist die Höhe der Sondervorauszahlung vor deren Fälligkeitstag mitzuteilen. *Wird der mitgeteilte Betrag nicht bis zum Fälligkeitstag entrichtet, so ist für die Voranmeldungszeiträume des folgenden Kalenderjahres der Fälligkeitstag (Abs. 1 erster Satz) der 15. Tag des auf den Voranmeldungszeitraum folgenden Kalendermonates.*

(2) bis (9) [....]

Da die am 16. Dezember 1996 fällige Sondervorauszahlung an Umsatzsteuer 1996 der F GmbH in Höhe von S 250.523,-- nicht entrichtet worden war (lediglich eine Ausbuchung der diesbezüglichen Belastung des Abgabenkontos vom 11. November 1996 erfolgte aufgrund einer Gutschriftsbekanntgabe am 28. Jänner 1997), hat sich daher für das folgende Kalenderjahr 1997 auch tatsächlich die Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlungen bzw. der diesbezüglichen Voranmeldungen jeweils um ein Monat vorverschoben (Buchungsabfrage betreffend das Abgabenkonto der F GmbH vom 29. Dezember 2004).

Dieser Umstand wurde aber von den Entscheidungsträgern der F GmbH offenkundig nicht beachtet, ohne dass dies – laut Aktenlage – vorerst von Organwaltern der Abgabenbehörde gegenüber B ausdrücklich beanstandet worden wäre:

So war die Umsatzsteuervorauszahlung der F GmbH für Jänner 1997 in Höhe von S 176.131,-- bereits am 17. Februar 1997 fällig geworden, eine entsprechende Voranmeldung wurde aber erst am 10. März 1997 eingereicht, eine Entrichtung der Vorauszahlung fand am 13. März 1997 statt, was die Vorschreibung von Verspätungs- und Säumniszuschlägen zur Folge hatte (Buchungsabfrage vom 29. Dezember 2004, Veranlagungsakt, Teilakt „Allgemeiner Schriftverkehr). Eine diesbezügliche persönliche Kommunikation des Finanzamtes mit B oder mit dessen Ehegattin ist dem Veranlagungsakt nicht zu entnehmen.

Die am 17. März 1997 fällige Umsatzsteuervorauszahlung der F GmbH für Februar 1997 in Höhe von S 33.413,-- war am 23. April 1997 entrichtet worden, was zur Vorschreibung eines Säumniszuschlages führte (Buchungsabfrage vom 29. Dezember 2004). Eine diesbezügliche

persönliche Kommunikation des Finanzamtes mit B oder mit dessen Ehegattin ist dem Veranlagungsakt nicht zu entnehmen.

Die am 15. April 1997 fällige Umsatzsteuervorauszahlung der F GmbH für März 1997 in Höhe von S 98.331,-- war am 9. Juni 1997 entrichtet worden, was zur Vorschreibung eines Säumniszuschlages führte (Buchungsabfrage vom 29. Dezember 2004). Eine diesbezügliche persönliche Kommunikation des Finanzamtes mit B oder mit dessen Ehegattin ist dem Veranlagungsakt nicht zu entnehmen.

Hinsichtlich des Voranmeldungszeitraumes April 1997 wurde betreffend die F GmbH am 17. Juni 1997 beim Finanzamt Salzburg-Land eine Voranmeldung eingereicht, in welcher ein Guthaben von S 130.781,-- ausgewiesen war (Veranlagungsakt, Teilakt „Allgemeiner Schriftverkehr“).

Hinsichtlich des Voranmeldungszeitraumes Mai 1997 wurde betreffend die F GmbH am 17. Juli 1997 beim Finanzamt Salzburg-Land eine Voranmeldung eingereicht, in welcher ein Guthaben von S 167.620,-- ausgewiesen war (Veranlagungsakt, Teilakt „Allgemeiner Schriftverkehr“).

Die am 15. Juli 1997 fällige Umsatzsteuervorauszahlung der F GmbH für Juni 1997 in Höhe von S 420.402,-- war am 11. September 1997 bekannt gegeben und im Ausmaß von S 141.417,26 entrichtet worden, was zur Vorschreibung eines Säumniszuschlages führte (Buchungsabfrage vom 29. Dezember 2004). Eine diesbezügliche persönliche Kommunikation des Finanzamtes mit B oder mit dessen Ehegattin ist dem Veranlagungsakt nicht zu entnehmen.

Das Vorbringen des Beschuldigten zuletzt in der Berufungsverhandlung, er habe von der Vorverlegung der Fälligkeiten keine Kenntnis gehabt, kann daher mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit nicht widerlegt werden.

Gleiches wird auch hinsichtlich der für die Buchhaltung der F GmbH verantwortlichen Ehegattin des Beschuldigten gelten.

Die Umsatzsteuervorauszahlung der F GmbH betreffend Juli 1997 in Höhe von S 263.446,-- (laut den Buchhaltungsdaten der F GmbH, Finanzstrafakt Bl. 61) ist am 15. August 1997 fällig geworden. Eine Entrichtung der Zahllast bis zum Ablauf des Fälligkeitstages bzw. des fünften Tages nach diesem erfolgte jedoch nicht. Auch das Einlangen einer entsprechenden Voranmeldung ist in den vorgelegten Akten nicht dokumentiert (Buchungsabfrage vom 29. Dezember 2004, Veranlagungsakt, Teilakt „Allgemeiner Schriftverkehr“).

Wie oben erwähnt, ist aber die Kenntnisnahme von Vorverlegung der Fälligkeit auf den 15. August 1997 im Zweifel nicht erweislich, sodass allenfalls der Versuch einer Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten durch B zum 15. bzw. 20. September 1997 in Betracht käme.

Der Beschuldigte bestätigt, dass eine Entrichtung der Vorauszahlung für Juli 1997 mangels vorhandener Mittel nicht mehr erfolgt ist, behauptet aber eindringlich, dass eine entsprechende Voranmeldung von seiner Ehegattin an das Finanzamt abgesandt worden wäre. Es hätte ja auch keinen Grund gegeben, die Voranmeldung nicht abzuschicken. Zehn Jahre lang habe der Vorgang auch funktioniert.

Dieses Vorbringen überzeugt den Berufungssenat nicht.

Irgendwelche (sonstigen) Probleme bei der Übermittlung von Nachrichten und Postsendungen zwischen der Abgabenbehörde und der F GmbH sind der Aktenlage nicht zu entnehmen.

Auch unter der Annahme, dass nicht versucht worden sei, mittels verspäteter Entrichtung oder Bekanntgabe von Umsatzsteuerzahllasten einen rechtswidrigen Abgabenkredit von der Republik Österreich zu erzwingen, bieten die Jahre 1995 bis 1997 hinsichtlich der Rechtzeitigkeit der Entrichtung bzw. Bekanntgabe von Umsatzsteuerzahllasten laut Buchungsabfrage vom 29. Dezember 2004 folgendes Bild:

Jänner 1995 (fällig am 15. März 1995): Voranmeldung rechtzeitig am 10. März 1995 eingereicht bei gleichzeitiger Verrechnung mit einem Guthaben am Abgabenkonto; Februar 1995 (fällig am 18. April 1995): Voranmeldung rechtzeitig am 13. April 1995 eingereicht, entrichtet rechtzeitig am 18. April 1995; September 1995 (fällig am 15. November 1995): entrichtet *verspätet* am 20. November 1995; November 1995 (fällig am 15. Jänner 1996): Voranmeldung rechtzeitig am 3. Jänner 1996 eingereicht, entrichtet am 16. Jänner 1996; Dezember 1995 (fällig am 15. Februar 1996): Voranmeldung rechtzeitig am 15. Februar 1996 eingereicht, entrichtet nachträglich mittels Teilzahlungen; Februar 1996 (fällig am 15. April 1996): Voranmeldung *als solche für den März 1996* rechtzeitig eingereicht am 15. April 1996, entrichtet am 17. April 1996; März 1996 (fällig am 15. Mai 1996): Voranmeldungen eingereicht *verspätet* am 21. Mai 1996, Vorauszahlung *verspätet* entrichtet am 7. Juni 1996; April 1996 (fällig am 17. Juni 1996): bekannt gegeben *verspätet* am 27. Juni 1996; Juni 1996 (fällig am 16. August 1996): entrichtet *verspätet* am 21. August 1996; Juli 1996 (fällig am 16. September 1996): entrichtet *verspätet* am 19. September 1996; August 1996 (fällig am 15. Oktober 1996): Voranmeldung *verspätet* eingereicht am 23. Oktober 1996, Entrichtung der Vorauszahlung mittels Saldozahlungen erst ca. nach einem Jahr; September 1996 (fällig am 15. November 1996): Voranmeldung rechtzeitig eingereicht am 8. November 1996, entrichtet

teilweise rechtzeitig am 13. November 1996; Oktober 1996 (fällig am 16.12.1996): entrichtet *verspätet* am 2. Jänner 1997, Einreichung einer Voranmeldung *nicht dokumentiert*; Dezember 1996 (fällig am 17. Februar 1997): Voranmeldung rechtzeitig eingereicht am 13. Februar 1997; Jänner 1997 (fällig am 17. Februar 1997): Voranmeldung *verspätet* eingereicht am 10. März 1997, entrichtet *verspätet* am 13. März 1997 (siehe oben); Februar 1997 (fällig am 13. März 1997): entrichtet *verspätet* am 23. April 1997, Einreichung einer Voranmeldung *nicht dokumentiert* (siehe oben); März 1997 (fällig am 15. April 1997): bekannt gegeben und teilweise entrichtet *verspätet* am 9. Juni 1997, Einreichung einer Voranmeldung *nicht dokumentiert*.

Erkennbar ist also, dass durchaus auch bereits vorher ab und zu Voranmeldungen verspätet oder trotz nicht rechtzeitiger Entrichtung der Vorauszahlung gar nicht bei Finanzamt eingereicht worden sind, was nach der internen Aufgabenverteilung bei der F GmbH in die Verantwortlichkeit der Ehegattin des Beschuldigten gefallen ist.

Der Berufungssenat konnte anlässlich der Berufungsverhandlung den Eindruck gewinnen, dass B sich fürsorglich um seine Ehegattin kümmert, die nach seinen Angaben auch gesundheitlich beeinträchtigt ist (siehe das Verhandlungsprotokoll).

Der Beschuldigte hat in der Berufungsverhandlung auch eingeräumt, dass er knapp vor der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der F GmbH unter Arbeitsüberlastung gelitten hat.

Aus diesen Aspekten gelangt der Berufungssenat zur Ansicht, dass die für die Übersendung der Voranmeldung betreffend Juli 1997 zuständige Ehegattin des Beschuldigten diese Abgabenerklärung – vermutlich aufgrund der Hektik des Geschehens – nicht an die Abgabenbehörde übermittelt hat. Möglicherweise hat sie dies vorerst auch schlichtweg übersehen.

So gesehen erweist sich das diesbezügliche Vorbringen des Beschuldigten offenbar auch als Schutzbehauptung zugunsten seiner Ehefrau.

Gegenüber dem Wahrnehmenden der steuerlichen Interessen der F GmbH, dem Beschuldigten, ist zumal aufgrund des Zeitablaufes der Nachweis mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit nicht zu führen, dass er es in der Zeit bis zum 15. September 1997 auch zumindest ernsthaft für möglich gehalten hätte, dass die entsprechende Voranmeldung nicht bzw. nicht zeitgerecht an das Finanzamt Salzburg-Land übermittelt werden würde.

Bereits bezüglich der Entrichtung der Vorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Juni 1997 hat der Beschuldigte angegeben, dass dafür – zum Zeitpunkt der Entrichtung am 11. September 1997 – lediglich S 100.000,-- zur Verfügung gestanden sind. Im Zweifel zu seinen Gunsten ist in Anbetracht der besonderen Fallkonstellation nicht auszuschließen, dass bis zum 15. bzw. 20. September 1997 gar keine Mittel zur Entrichtung der Vorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Juli 1997 verfügbar waren und der Geschäftsführer auch keine Vorkehrungen mehr dafür treffen konnte, dass derartige Mittel am Tag der vermuteten Fälligkeit bzw. am fünften Tag danach zur Verfügung gestanden wären.

Damit aber ergibt sich im Zweifel zu Gunsten des B, dass er – im Irrtum über die Vorverlegung des Fälligkeitszeitpunktes um einen Monat und über den Umstand einer Nichteinreichung der diesbezüglichen Voranmeldung – eine wissentlich versuchte Unterlassung der Entrichtung einer Vorauszahlung an Umsatzsteuer für Juli 1997 in Höhe von S 263.446,-- zum 20. September 1997 und damit eine versuchte Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG zu verantworten hat.

§ 49 Abs.1 lit.a FinStrG ist konzipiert als schlichtes Unterlassungsdelikt: „wer vorsätzlich ... Vorauszahlungen an Umsatzsteuer ... nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet ...“, wobei lediglich deren Strafbarkeit durch die zeitgerechte Bekanntgabe der geschuldeten Abgaben aufgehoben wird: „es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekanntgegeben wird ...“.

In dem Falle, dass aber der Täter sich gar nicht anders verhalten kann, weil er infolge der ohne sein Zutun fehlenden finanziellen Mittel nicht handeln, also entrichten kann, ist auf den Sanktionszweck der Norm abzustellen: § 49 Abs.1 lit.a FinStrG will Unternehmer bzw. deren Entscheidungsträger davon abhalten, den Abgabengläubiger bei selbst zu berechnenden Abgaben durch eine Fehlleitung von Finanzmitteln im Unternehmen zu benachteiligen, was bei Selbstbemessungsabgaben für den Fiskus, der ja von der Entstehung des konkreten Abgabenanspruches ohne Zutun des Unternehmers keine Kenntnis erlangt, eine besondere Gefahrenquelle darstellt. Würde B für ein Verhalten gestraft werden, welches er gar nicht abstellen kann, wäre tatsächlich möglicherweise von einer in die Verfassungssphäre reichenden überschießenden Tendenz der Strafnorm zu sprechen.

War sein Verhalten von B mangels Alternative gar nicht von seinem Willen beherrschbar, liegt so gesehen gar kein finanzstrafrechtlich relevantes Verhalten vor. Auf Grund der Umstände war es durch eine vis absoluta unmöglich, tätig zu werden, womit der konkrete

Lebenssachverhalt nicht unter den Tatbestand des § 49 Abs.1 lit.a FinStrG zu subsumieren wäre.

Sieht man den Tatbestand der genannten Finanzordnungswidrigkeit jedoch als gegeben, findet sich eine vom Ergebnis her gleichartige Lösung in einer Anwendung der Bestimmung des § 25 Abs.1 FinStrG:

Demnach hat die Finanzstrafbehörde von der weiteren Durchführung eines Finanzstrafverfahrens und von der Verhängung einer Strafe abzusehen, wenn das Verschulden geringfügig ist und die Tat keine oder nur unbedeutende Folgen nach sich gezogen hat.

Geringes Verschulden liegt dann vor, wenn das Verhalten des Täters erheblich hinter dem in der betreffenden Strafdrohung typisierten üblichen Unrechts- und Schuldgehalt zurückbleibt (vgl. OGH 9.11.1982, 9 Os 103/82; OGH 21.4.1983, 13 Os 40, 41/83).

Ein solches erhebliches Zurückbleiben hinter dem typisierten Unrechts- und Schuldgehalt der Bestimmung des § 49 Abs.1 lit.a FinStrG liegt zweifellos vor, wenn der Täter deshalb die Selbstbemessungsabgabe nicht entrichtet, weil er weder dafür Vorsorge treffen kann noch in der Folge am Fälligkeitstag für eine Entrichtung entsprechende Mittel zur Verfügung hatte.

Auch wäre unter der Umschreibung der gegenständlichen Nichtentrichtung der Selbstbemessungsabgabe als Erfolgsdelikt kein anderes Ergebnis eingetreten, hätte eine andere abgabenredliche Person an der Stelle des Täters gehandelt: wiederum wäre mangels finanzieller Mittel keine Entrichtung erfolgt.

Im Zweifel zu seinen Gunsten ist daher bezüglich des Faktums einer angeblichen Hinterziehung der Umsatzsteuervorauszahlung für Juli 1997 der Berufung des Beschuldigten statzugeben und diesbezüglich das Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG einzustellen.

Die Umsatzsteuervorauszahlung der F GmbH betreffend August 1997 in Höhe von S 123.451,- (laut den Feststellungen anlässlich der UVA-Prüfung vom 24. November 1997, ABNr. 204591/97, Veranlagungsakt, Teilakt „Akten der Betriebsprüfung“) ist am 15. September 1997 fällig geworden. Eine Entrichtung der Zahllast bzw. die Einreichung einer entsprechenden Voranmeldung bis zum Ablauf des Fälligkeitstages bzw. des fünften Tages nach diesem erfolgte jedoch nicht (Buchungsabfrage vom 29. Dezember 2004, Veranlagungsakt, Teilakt „Allgemeiner Schriftverkehr“).

Wie oben erwähnt, ist aber die Kenntnisnahme von Vorverlegung der Fälligkeit auf den 15. September 1997 im Zweifel nicht erweislich, sodass allenfalls der Versuch einer Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten durch B zum 15. bzw. 20. Oktober 1997 in Betracht käme.

Laut Aktenlage ist aber bereits am 10. Oktober 1997 über das Vermögen der F GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden, sodass zu dem von B möglicherweise vermuteten Fälligkeitszeitpunkt bzw. am fünften Tag danach die diesbezügliche abgabenrechtliche Verantwortlichkeit bereits dem Masseverwalter zugefallen ist.

Im Zweifel zu seinen Gunsten ist daher bezüglich des Faktums einer angeblichen Hinterziehung der Umsatzsteuervorauszahlung für August 1997 der Berufung des Beschuldigten stattzugeben und diesbezüglich das Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG einzustellen.

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafrahmen bezüglich der nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit entrichteten Vorauszahlungen an Umsatzsteuer betreffend Februar 1995 beträgt gemäß § 49 Abs.2 FinStrG bis zu S 1.033.780,--, umgerechnet € 75.127,72.

Da sind als mildernd zu berücksichtigen die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Beschuldigten, die schwierige finanzielle Lage der F GmbH zum Zeitpunkt der Tat, wodurch der Beschuldigte offenkundig zu seinem Verhalten verleitet worden ist, der Umstand, dass der von ihm ernstlich für möglich gehaltene deliktische Erfolg lediglich in der Herbeiführung einer rechtswidrige Abgabenstundung gelegen ist, die erfolgte Schadensgutmachung, sowie seine Mitwirkung an der Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes, als erschwerend aber kein Umstand.

Andererseits ist der zu bestrafende Sachverhalt geradezu typisch in abgabenerhebungsmäßiger Hinsicht der diesbezüglichen Risikogeneigtheit von derartigen Selbstbemessungsabgaben zuzuordnen: Ein Bauunternehmen vereinnahmt von seinem Auftraggeber gleichsam zu treuen Händen Umsatzsteuern in Millionenhöhe (an S), sein abgabenrechtlicher Entscheidungsträger verheimlicht aber die erbrachte Leistung gegenüber dem Finanzamt und erzwingt dadurch einen entsprechenden Abgabenkredit vom Fiskus. Aus generalpräventiven Gründen ist derartigen Machenschaften grundsätzlich mit empfindlichen Strafen zu begegnen, damit bei Bekanntwerden der gegenständlichen Berufungsentscheidung andere Entscheidungsträger in der Branche des Beschuldigten jeder Anschein vermieden wird, dass deliktische Handlungsweisen wie im gegenständlichen Fall Belanglosigkeiten darstellen, welche lediglich wirtschaftlich kalkulierbare und in der Gesamtschau leicht

verschmerzbare Einbußen zur Folge haben.

So gesehen wäre in Abwägung dieser Aspekte trotz der umfangreichen mildernden Umstände eine Geldstrafe von ungefähr 20 %, also rund € 15.000,-- angemessen.

Als zusätzlicher wesentlicher mildernder Umstand ist aber weiters der Zeitablauf seit Begehung der Finanzstraftat zu bedenken, wodurch der Strafverfolgungsanspruch der Republik Österreich bereits entscheidend abgeschwächt ist und auch die zu bedenkende Spezialprävention, um den Beschuldigten von weiteren derartigen Finanzvergehen abzuhalten, deutlich in den Hintergrund getreten ist.

Ebenso zu berücksichtigen ist die von ihm in der Berufungsverhandlung ausführlich beschriebene derzeitige schlechte wirtschaftliche Situation, wonach er im Wesentlichen lediglich mit Krediten belastetes Vermögen besitzt und an Geldzuflüssen lediglich ein niedriges Einkommen von derzeit netto € 1.000,-- aufweist.

So gesehen ist ein weiterer enormer Abschlag von der obgenannten Geldstrafe um die Hälfte, also auf lediglich € 7.500,-- tat- und schuldangemessen.

Gleiches gilt grundsätzlich auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei zusätzlich darauf zu verweisen ist, dass einerseits eine ungefähre Spruchpraxis existiert, welche den ersten rund € 7.000,-- bis € 10.000,-- Geldstrafe ungefähr vier Wochen Ersatzfreiheitsstrafe zuordnet, aber andererseits der Umstand der schlechten Finanzlage des Beschuldigten für die Bemessung einer Ersatzfreiheitsstrafe außer Relevanz bleiben muss, da ja eine solche laut Gesetz gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Die Höhe der pauschalen Kosten gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle und ist rechtens.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Hinsichtlich seiner Anregung eines Gesetzesprüfungsverfahrens zu § 33 Abs.2 lit.a bzw. Abs.5 FinStrG ist der Beschuldigte auf die Ausführungen des Berufungsenates hinsichtlich der gegenständlichen Fallkonstellation betreffend Juli 1997, hier jedoch lediglich zu § 49 Abs.1 lit.a FinStrG, zu verweisen, wonach aber jedenfalls die gegebenen Rechtsinstrumente des FinStrG bei finanzstrafrechtlichen Tatbeständen in Zusammenhang mit verkürzten

Selbstbemessungsabgaben bei tatsächlicher oder rechtlicher Unmöglichkeit der Entrichtung ausreichend Schutz verschaffen, eine Verletzung verfassungsrechtlich gewährleisteter Rechte hintanzuhalten.

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 Salzburg-Land zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Salzburg, 18. Jänner 2005

Der Vorsitzende:

HR Dr. Richard Tannert