

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Graz 1 des Bundesfinanzgerichtes hat in der Finanzstrafsache gegen Bf. (Bf.) vertreten durch Mag. Strampfer Matthias, Rechtsanwalt, Hauptplatz 15/3, 8010 Graz wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 17.8.2017 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates IV beim Finanzamt Graz Stadt als Organ der belangten Behörde Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg als Finanzstrafbehörde vom 12.6.2017, Strafnummer SN, nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung am 14.5.2019 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten AD Gerald Walitsch s sowie der Schriftführerin FOI Anita Eberhardt zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, dass das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuerverkürzungen für 2006 in Höhe von € 30.274,48, 2007 in Höhe von € 37.556,35 und 2008 in Höhe von € 13.944,56 gemäß §§ 136, 157 FinStrG wegen Eintritts der absoluten Verjährung nach § 31 Abs. 5 FinStrG eingestellt wird. Zudem wird das Verfahren hinsichtlich eines Teilverkürzungsbetrages der Umsatzsteuer 2009 im Ausmaß von € 2,30 gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

Hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuer 2009 wird der Schulterspruch dahingehend berichtigt, dass der Bf. schuldig erkannt wird vorsätzlich, durch die Nichtabgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2009 die Abgabenbehörde in Unkenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches gelassen zu haben, womit sie bis zum 30.4.2010 (Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist) nicht in die Lage versetzt wurde eine richtige Steuerfestsetzung vorzunehmen. Er hat damit vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Umsatzsteuer für 2009 in der Höhe von € 2.244,88 bewirkt (Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a FinStrG).

Dafür wird über den Bf. gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldstrafe von € 600,00 ausgesprochen. Für den Nichteinbringungsfall wird gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 1 Tag festgesetzt.

Gemäß § 185 Abs. 1 FinStrG betragen die Kosten des finanzstrafbehördlichen und des verwaltungsgerichtlichen Finanzstrafverfahrens € 60,00.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 12.6.2017 hat der Spruchsenat den Bf. und eine weitere Beschuldigte schuldig erkannt vorsätzlich, unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§§ 119 ff. BAO) Verkürzungen bewirkt zu haben.

H.W., indem er Umsätze und Erlöse aus dem Betrieb der Bordelle „J“ und „C“ gegenüber dem Finanzamt nicht offenlegte und zwar Umsatzsteuer

- 1) € 30.274,48 für das Jahr 2006,
- 2) € 37.556,35 für das Jahr 2007,
- 3) € 13.944,56 für das Jahr 2008,
- 4) € 2.247,18 für das Jahr 2009.

Er habe hierdurch die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen und werde hierfür unter Bedachtnahme auf § 21 Abs.1 und Abs. 2 FinStrG nach § 33 Abs. 5 FinStrG mit einer Geldstrafe iHv € 23.000,00 (in Worten: dreiundzwanzigtausend Euro), im Uneinbringlichkeitsfall 2 (zwei) Monate Ersatzfreiheitsstrafe bestraft.

Gemäß § 185 FinStrG habe die Beschuldigten auch die Verfahrenskosten zu ersetzen und zwar H.W. iHv. € 500,00 (fünfhundert Euro).

Zu den Entscheidungsgründen führte der Spruchsenat aus:

"Zu den Personen:

Der am März in Graz geborene österreichische Staatsangehörige H.W. ist aktuell bei der KGmbH als Hausbesorger mit einem monatlichen Nettoeinkommen von € 880,00 (14 Mal pro Jahr) angestellt. Er verfügt nach eigenen Angaben über kein Vermögen, hat demgegenüber jedoch Schulden im Gesamtausmaß von € 500.000,00. In Österreich ist der Beschuldigte bislang (finanzstrafrechtlich) unbescholtener.

Zur Sache:

Im Jahr 2005 mietete H.W. von der unter dem Einfluss des R.H. stehenden I.GmbH zwei Geschäftsräume in S bzw.

R, in welchen er bis 2008 jeweils Nachtlokale unter den Bezeichnungen „J“ bzw. „C“ führte. Über sein Ersuchen trat D.C. offiziell als Betreiberin der Lokale auf, zumal sich H.W. zunächst auf der Flucht vor einer drohenden Haftstrafe überwiegend in Italien aufhielt und im Zeitraum Anfang 2008 bis April 2009 in Österreich eine Haftstrafe verbüßte. Mit der faktischen Betriebsleitung beauftragte H. W M.M., die nicht bloß für die Vereinnahmung der Umsätze, die

Abrechnung mit den Prostituierten und die Übermittlung der Einnahmen- und Ausgabendarstellungen, Erlösaufzeichnungen, Bankbelege und anderer Unterlagen zur Erstellung der Steuererklärungen an die Steuerberaterin I.H. zuständig, sondern auch für die zwei von D.C. bei der Steiermärkischen Bank und Sparkassen AG für die Nachtlokale eröffneten Konten (neben der Beschuldigten) zeichnungsberechtigt war. Sie führte die jeweiligen Abrechnungen im Einvernehmen mit H.W. durch und übermittelte die für die Steuererklärungen notwendigen Unterlagen an I.H.. Diese erstellte auf der Basis der ihr von M.M. übermittelten Unterlagen die Umsatz- und Einkommensteuerjahreserklärungen betreffend die Jahre 2005 bis 2008. Diese wurden von D.C. in Unkenntnis der von den realen Umsätzen und Erlösen abweichenden Erklärungsinhalte unterfertigt und beim zuständigen Finanzamt eingereicht.

Die Umsatzsteuererklärungen enthalten die aus dem (einen integrierten Bestandteil des Erkenntnisses bildenden) Anhang ./1 zum Erkenntnis ersichtlichen Darstellungen zur Umsatzsteuer.

Unter Zugrundelegung dieser Erklärungen wurde die Umsatzsteuerzahllast-/gutschrift vom Finanzamt bescheidmäßig wie folgt bestimmt:

2005: Gutschrift von € 3.588,57 (Erstbescheid vom 5. Juni 2007)
2006: Gutschrift von € 1.492,49 (Erstbescheid vom 5. Mai 2008)
2007: Zahllast von € 1.396,85 (Erstbescheid vom 6. Mai 2009)
2008: Gutschrift von € 462,87 (Erstbescheid vom 2. Dezember 2009)
2009: Gutschrift von € 1.022,73 (Erstbescheid vom 5. September 2011).

Abweichend von diesen Erklärungen erzielte der Beschuldigte H.W. im Zeitraum 2005 bis 2009 erheblich höhere Umsätze, die er gegenüber dem Finanzamt mit dem Vorsatz nicht offenlegte, Umsatzsteuer im Gesamtausmaß von € 84.222,57 zu verkürzen.

Zunächst vereinnahmte die Betriebsleiterin (im Auftrag des H.W.) in sämtlichen Jahren die Entgelte der Kunden für die Prostitutionsleistungen gemeinsam mit den Zahlungen für die Getränke. Gegenüber dem Finanzamt wurden diese Vorgänge so dargestellt, als hätten die Prostituierten ihre Entgelte persönlich vereinnahmt und dem Betrieb € 30,00 pro Tag als Miete für das jeweilige Zimmer entrichtet. Die Erlöse aus dieser „Vermietung“ wurden gegenüber dem Finanzamt als Mieteinkünfte (mit dem Umsatzsteuerschlüssel von 10 %) dargestellt und die Vereinnahmung der Entgelte der Prostituierten gegenüber dem Finanzamt nicht offengelegt. Aus dieser Vorgehensweise resultieren folgende dem Finanzamt verschwiegene Mehrerlöse:

2005: € 2.521,59
2006: € 31.136,66
2007: € 62.885,17
2008: € 43.853,84
2009: € 10.396,22.

Des Weiteren wurden an die Prostituierten Provisionen für die Vermittlung des Verkaufs von Getränken ausbezahlt. Diese wurden von den beim Verkauf erzielten (Getränke)Umsätzen in Abzug gebracht und die Umsatzsteuerzahllast auf der solcherart verminderten Bemessungsgrundlage errechnet, erklärt und abgeführt. Die auf diese Weise erzielten Mehrerlöse stellen sich wie folgt dar:

2005/2006: € 4.379,17

2007: € 6.604,17

2008: € 5.566,67

2009: € 1.100,00.

Darüber hinaus wurden in den Jahren 2005 bis 2009 auch weitere aus dem Verkauf von Getränken erzielte Umsätze gegenüber dem Finanzamt nicht offengelegt. Der diesbezügliche Mehrerlös beträgt:

2005/2006: € 12.505,00

2007: € 16.842,93

2008: € 15.139,42

2009: € 3.459,79.

Ebenso wurden die mit dem Verkauf von Zigaretten erzielten Umsätze nicht vollständig offengelegt. In dieser Hinsicht wurden folgende Mehrerlöse erzielt:

2005: € 0,00

2006: € 765,24

2007: € 828,57

2008: € 206,30

2009: € 115,13.

Letztlich wurden trotz eines Privatanteils von zumindest 25 % die auf die Telefonkosten entfallenden Vorsteuern im vollen Ausmaß als betrieblich veranlasst dargestellt. Die Mehrerlöse in diesem Bereich betragen:

2005: € 77,68

2006: € 374,48

2007: € 296,88

2008: € 398,23

2009: € 219,30.

Die aus diesen Handlungen erzielten Mehrerlöse betrugen

im Jahr 2005: € 2.599,27

im Jahr 2006: € 145.403,09

im Jahr 2007: € 165.044,77

im Jahr 2008: € 65.164,45

im Jahr 2009: € 15.290,44.

Auf diese Mehrerlöse entfallen folgende Umsatzsteuerbeträge:

im Jahr 2005: € 620,76 (= € 519,85 + € 100,91)

im Jahr 2006: € 31.766,98 (= € 29.080,62 + € 2.686,36)

im Jahr 2007: € 36.159,50 (= € 33.008,95 + € 3.150,55)

im Jahr 2008: € 14.407,44 (= € 13.032,89 + € 1.374,55)

im Jahr 2009: € 3.469,91 (e € 3.058,09 + € 411,82).

Rechnet man diesen Umsatzsteuerbeträgen die im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärungen offengelegten Umsatzsteuerbeträge hinzu so ergeben sich daraus folgende Gesamtbeträge:

im Jahr 2005: € 1.401,17

im Jahr 2006: € 60.754,51

im Jahr 2007: € 67.154,88

im Jahr 2008: € 26.933,31

im Jahr 2009: € 6.315,39.

Nach Abzug der (zu Recht geltend gemachten) Vorsteuerbeträge von

€ 4.368,98 im Jahr 2005

€ 30.480,03 im Jahr 2006

€ 29.598,53 im Jahr 2007

€ 13.048,75 im Jahr 2008

€ 3.868,21 im Jahr 2009

verbleiben durch die Unterlassung der Offenlegung von für die Umsatzsteuerbemessung relevanten Tatsachen bewirkte Verkürzungen der Umsatzsteuer von

€ 30.274,48 im Jahr 2006

€ 37.556,35 im Jahr 2007

€ 13.944,56 im Jahr 2008

€ 2.447,18 im Jahr 2009

Diese mit der Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen bewirkten

Umsatzsteuerverkürzungen hielt H.W. zumindest ernstlich für möglich und fand sich damit ab.

Wenn gleich D.C. sämtliche von I.H. vorbereiteten Jahressteuererklärungen zur Aufrechterhaltung des Anscheins ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit unterfertigte, so war sie doch in Unkenntnis des Ausmaßes der tatsächlich erzielten Erlöse und Umsätze aus dem Geschäftsbetrieb. Ihr auf die Verkürzung der Umsatzsteuer gerichteter Vorsatz kann nicht festgestellt werden. Jedoch bewirkte sie bewusst und gewollt Verkürzungen der Einkommen und Umsatzsteuer, indem sie unter der Vorgabe, eine selbständige unternehmerische Tätigkeit auszuüben, im Rahmen der Jahressteuererklärungen Gutschriften der Einkommensteuer von EUR 1.196,18 für das Jahr 2006 und EUR 1.313,82 für das Jahr 2007 sowie der Umsatzsteuer von EUR 1.492,49 für das Jahr 2006, EUR 462,87 für das Jahr 2008 und EUR 1.022,73 für das Jahr 2009 geltend machte.

Ausgangspunkt der Annahme, dass die Nachtlokale nicht von D.C. betrieben wurden, sind zunächst deren Angaben und die damit korrespondierenden Schilderungen der Zeugin I.H.. Über mehrfache Vernehmungen hinweg schildern diese beide Personen übereinstimmend, dass D.C. gegenüber den Behörden zwar offiziell als Betriebsinhaberin auftrat, die Lokale jedoch von anderen Personen betrieben wurden. In dieser Hinsicht

überzeugt vor allem die Darstellung der Zeugin I.H., von D.C. bereits aus Anlass der Mandatsbegründung über den zuvor dargelegten Umstand informiert worden zu sein. Denn die mit der Offenlegung dieses Umstands verbundene Selbstbelastung zumindest in Bezug auf die Verletzung von Standespflichten zeugt von einem ernsthaften Bemühen der Zeugin um eine tatsächliche Darstellung ihrer Wahrnehmungen. Auch schilderte sie plausibel und übereinstimmend mit der Zeugin M.M., auf der Basis der von dieser erhaltenen Erlös-, Umsatz- und Aufwandsaufzeichnungen die jeweiligen Abgabenerklärungen erstellt und D.C. lediglich betreffend deren Unterfertigung kontaktiert zu haben. Aus dieser Vorgehensweise wird deutlich, dass D.C. ihrer Ankündigung gegenüber I.H. entsprechend in den laufenden Geschäftsbetrieb nicht eingebunden war.

Die dem widersprechenden Schilderungen des H.W. und der M.M. vermögen demgegenüber nicht zu überzeugen.

M.M. behauptete zunächst aus Anlass ihrer Zeugenvernehmung am 3. November 2011, dass die Lokale von D.C., von der sie auch die Arbeitsanweisungen erhalten habe, betrieben worden seien (OZ 1, Seiten 42ff). Konfrontiert mit deren Angaben korrigierte sie ihre Darstellung aus Anlass der Vernehmung am 4. November 2013 dahingehend, dass sie nunmehr H.W. als Betreiber des Lokals und als Empfänger der von ihr von den Konten der Lokale behobenen Bargeldbeträge identifizierte (OZ 1, Seiten 47ff). Vor dem Spruchsenat schwenkte sie wiederum auf ihre ursprüngliche Version um. Vor dem Hintergrund der über mehrfache Vernehmungen hinweg konstanten Verantwortung der D.C., wonach sie lediglich H.W. ihre Konzession zum Betrieb der Nachtlokale zur Verfügung gestellt und sämtliche zur offiziellen Darstellung ihrer Betriebsinnehabung erforderlichen Rechtsakte gesetzt habe, lässt das Aussageverhalten der M.M. darauf schließen, dass die Zeugin zunächst die zwischen sämtlichen Beteiligten vereinbarte Version zur Darstellung brachte und erst in Kenntnis der davon abweichenden Schilderungen der D.C. zur Offenlegung des wahren Sachverhalts bereit war. Der nachfolgende abermalige Wechsel in der Darstellung ist nach allgemeinen und forensischen Erfahrungssätzen auf eine entsprechende Einflussnahme durch H.W. auf die Zeugin zurückzuführen.

H.W. verweist im Wesentlichen darauf, dass D.C. von der I.GmbH die betreffenden Geschäftslokale anmietete, die Nachtlokale betrieb und M.M. als Betriebsleiterin beschäftigte. Er selbst sei lediglich gelegentlich in beratender Funktion und mit Blick auf seinen Ruf im Milieu als „Schutzpatron“ aufgetreten.

Gegen die Richtigkeit dieser Version spricht zunächst vor allem seine persönliche Beauftragung des Rechtsanwalts Dr.S im Zusammenhang mit dem Wasserschaden im Lokal J in S (OZ 1, Seite 54), woraus zu erkennen ist, dass es in dieser Angelegenheit um die Geltendmachung seiner persönlichen Ansprüche gegenüber der I.GmbH ging. Darüber hinaus legte M.M. aus Anlass ihrer Vernehmung am 4. November 2013 persönliche Kontaktaufnahmen mit H.W im Zusammenhang mit der Betriebsführung alle 14 Tage sowie noch dichtere Telefonkontakte offen. Auch wies sie darauf hin, die nach Abzug der Zahlungen an die

Prostituierten von den Barbehebungen von den Konten verbliebenen Restbeträge an H.W. ausgefolgt zu haben.

Das von den Abgabenbehörden auf der Basis der sichergestellten Erlösaufzeichnungen der M.M. berechnete Ausmaß jener Erlöse, die gegenüber dem Finanzamt nicht offengelegt wurden, erweist sich als in höchstem Maße plausibel. In dieser Hinsicht ist vor allem auch auf die schlüssigen Angaben des Zeugen H.S und die von diesem Zeugen vorgelegten Berechnungen zu verweisen.

Die mit Blick auf die fehlende Unternehmereigenschaft von D.C. zu Unrecht geltend gemachten Einkommen- und Umsatzsteuergutschriften wurden von dieser Beschuldigten zumindest implizit ebenso zugestanden wie ihr auf die Verkürzung dieser Abgaben gerichteter Vorsatz.

Bei H.W. sind die Feststellungen zur inneren Tatseite aus dem äußeren Tatgeschehen abzuleiten. Denn zunächst wird aus den Angaben der M.M. deutlich, dass dieser Beschuldigte nicht bloß laufend in Kenntnis der wahren Umsätze und Erlöse war, sondern sich mit dieser Zeugin auch hinsichtlich der I.H. für die Erstellung der Abgabenerklärungen zu übermittelten Umsatz- und Erlösergebnisse regelmäßig austauschte.

In rechtlicher Hinsicht haben die Beschuldigten daher in objektiver und subjektiver Hinsicht die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG begangen. Unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG reicht der nach § 33 Abs. 5 FinStrG strafbestimmende Rahmen bei H.W. - ausgehend von der Summe der strafbestimmenden Wertbeträge von EUR 84.222,57 - von EUR 16.844,51 bis zu EUR 168.445,14.

Bei der Zumessung der Strafe ist bei beiden Beschuldigten das Zusammentreffen von Finanzvergehen, und zwar bei H.W. von vier und bei D.C. von fünf als erschwerend zu werten. Darüber hinaus sind bei H.W. die zur Verschleierung seiner Abgabenpflichten getroffenen Maßnahmen schulderhöhend zu berücksichtigen.

Beiden Beschuldigten kommt ihre bisherige Unbescholtenheit mildernd zugute.

Angesichts der vor allem in den zur Verschleierung seiner Abgabenpflicht ergriffenen Maßnahmen zu Tage tretende Gesinnungs- und Handlungsunwert der Taten des H.W. erfordert in Zusammenschau mit der Tatausführung über einen Zeitraum von vier Jahren die Orientierung der Sanktion an 15 % der Höchststrafdrohung. Lediglich in Anbetracht der bisherigen Unbescholtenheit des Beschuldigten kann mit der geringfügigen Unterschreitung dieses an sich schuldadäquaten Strafmaßes das Auslangen gefunden werden, sodass über ihn eine Geldstrafe von EUR 23.000,00 zu verhängen ist.

Für den Fall der Uneinbringlichkeit erscheint bei H.W. eine Ersatzfreiheitsstrafe von zwei Monaten dem Schuldgehalt der Taten und dem Ausmaß der jeweiligen Geldstrafe adäquat.

Folge der Sachentscheidung ist die auf § 185 FinStrG gegründete Verpflichtung des Beschuldigten zum Ersatz der Verfahrenskosten, wobei diese bei H.W. mit EUR 500,00 festzusetzen sind.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 17.8.2017 mit folgender Textierung:

"Vertreterbekanntgabe

Der Beschwerdeführer gibt bekannt, dass er RA Mag. Matthias Strampfer mit seiner rechtsfreundlichen Vertretung beauftragt hat und ersucht sämtliche Ladungen und behördliche Schriftstücke ausschließlich an seine rechtliche Vertretung zuzustellen. Dem Beschwerdeführer wurde das Erkenntnis gemäß §§ 136 ff. FinStrG des Spruchsenates IV beim Finanzamt Graz-Stadt also Organ des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg als Strafbehörde vom 12.06.2017 postalisch am 19.07.2017 zugestellt. Der Beschwerdeführer hat bereits in der Spruchsenatsverhandlung vom 12.06.2017 durch seinen ausgewiesenen Verteidiger das Rechtsmittel der Beschwerde angemeldet.

Binnen offener Frist erhebt der Beschwerdeführer gegen das Erkenntnis vom 12.06.2017, zugestellt am 19.07.2017, die Beschwerde.

Das gegenständliche Erkenntnis des Spruchsenates IV. vom 12.06.2017 wird hinsichtlich des Spruchteils I. sowie hinsichtlich der über den Beschwerdeführer verhängten Geldstrafe angefochten.

Beschwerdegründe

Als Beschwerdegründe werden inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit aufgrund Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Beschwerdeausführung

Einführung

Steuer-Strafrecht ist Steuerrecht und Strafrecht zugleich, doch ungeachtet seiner Zugehörigkeit zum Strafrecht zuallererst Steuerrecht (Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg FinStrG Vor § 1 R2 3) und damit Strafrecht sui generis (Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe Steuerrecht II 7 Tz 1440; Leitner/Toifl/Brandl Finanzstrafrecht3 Rz 48; Seiler/Seiler FinStrG § 1 Rz 12; für Deutschland Joecks in Franzen/Gast/Joecks Steuerstrafrecht 7 Einl Rz 5; Jäger in GrafNVittig/Jäger Steuerstrafrecht § 370 A0 Rz 7; Klein/Jäger A012 § 370 Rz 5; Kohlmann/Ransiek Steuerstrafrecht § 370 AO Rz 20; Dietz in Kemper/Rolletschke Steuerverfehlungen Einl Rz 2). Die besondere Schwierigkeit des FinStrG ergibt sich vor allem aus seiner Ausgestaltung als Blankettstrafrecht (Reger/NordmeyerHacker/Kuroki FinStrG I 4 § 9 Rz 2, 5a; Seiler/Seiler FinStrG 4 § 1 Rz 12). Darum reicht die Kenntnis des Finanzstrafrechts alleine genauso wenig aus wie das klassische Handwerkszeug des Strafrechtlers (Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg FinStrG Vor § 1 Rz 44). Vielmehr muss sich der im Steuerstrafrecht tätige Jurist auch mit

den blankettausfüllenden Normen des materiellen und prozessualen Steuerrechts befassen und diese auf den konkreten Fall anwenden (Tipke Steuerrechtsordnung 1415). Zumal sich die Straftatbestände des FinStrG darauf beschränken, die Verletzung solcher Pflichten unter Strafe zu stellen, die im materiellen oder prozessualen Steuerrecht festgelegt sind (Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe Steuerrecht II7 Tz 1440). Solcherart beschreiben sie das erfasste Unrecht mehr oder minder unvollständig (Lewisch Verfassung und Strafrecht 76). Sie bedürfen zu ihrer Ergänzung (Vervollständigung) des Abgabenrechts. Erst beides zusammen - Steuerrecht und FinStrG - ergibt den Gesamttatbestand (Kohlmann/Ransiek Steuerstrafrecht § 370 AO Rz 25; Seiler/Seiler FinStrG4 § 1 Rz 12; Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg FinStrG vor § 1 Rz 44).

Deshalb ist ein Steuerstrafrecht ohne Steuerrecht undenkbar (Randt Steuerfahndungsfall Kap E Rz 1) und der Strafanspruch nicht Selbstzweck, sondern mit dem Abgabenanspruch mechanisch verkoppelt (Salditt, Die Hinterziehung ungerechter Steuern in FS-Tipke 475 [476]) und als dessen Schutzpatron dafür da, dass die Ist-Einnahmen nicht hinter den Soll-Einnahmen zurückbleiben (Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg FinStrG Vor § 1 Rz 14). Es geht dabei auch (oder gerade) um den Schutz von Rechtsgütern durch das FinStrG (Reger/NordmeyerHacker/Kuroki FinStrG I4 § 1 Rz 10 f). Schutzgut bei den Verkürzungsdelikten sind die öffentliche Kassen (zB OGH 22.11.1979, 12 Os 93/79, SSt 50/71 z EvBl 1980/96; 16.12.2003, 14 Os 65/03, SSt 2003/96 m EvBl 2004/98 = JBI 2004/741, alle zu § 33 Abs. 2 lit. a; BVerfG Beschluss 29.4.2010, 2 BvR 414/08, wistra 2010, 396, Rz 70).

Der BGH bringt die Abhängigkeit des FinStrG vom materiellen und prozessualen Steuerrecht auf den Punkt (BGH Beschluss 15.5.1997, 5 StR 45/97, wistra 1997, 302):

„Die Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften auf den festgestellten Sachverhalt ist ebenso Anwendung wie die daraus folgende Berechnung der verkürzten Steuern, durch die der Schuldumfang der Straftat bestimmt wird. Diese Rechtsanwendung obliegt dem Strafrichter, nicht den als Zeugen gehörten Beamten der Finanzverwaltung. Der aufgezeigte Rechtsfehler führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils, soweit der Angeklagte wegen Hinterziehung von Körperschaft- und Einkommensteuer verurteilt worden ist.“

Das wird auch bei uns so gesehen: Das Gericht hat die materielle Wahrheit selbstständig zu erforschen und dabei alleine auf der objektiven Tatseite die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes als auch die rechtliche Beurteilung dh die Beurteilung, ob der Steuertatbestand überhaupt verwirklicht wurde, und bejahendenfalls die Beurteilung, in welchem Ausmaß Abgaben verkürzt wurden, selbstständig vorzunehmen (OGH 12.2.1998, 12 Os 7/98, ÖStZB 1998, 619; VwGH 3.5.2000, 98/13/0242, VwSlg 7503/F 2 ÖStZB 2000/456, 551; Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe Steuerrecht II7 Tz 1469; Leitner/Toifl/Brandl Finanzstrafrecht3 Rz 1662; Seiler/Seiler FinStrG4 § 6 Rz 15—18, § 57 Rz 41). Die Ergebnisse des Abgabenverfahrens gelten dabei lediglich als qualifizierte Vorprüfung, die jedoch der eigenständigen Nachprüfung durch das Strafgericht bedarf (OGH verstärkter

Senat 21.11.1991, 14 Os 127/90, EvBI 1992/26 = JBI 1992, 656; 11.9.2003, 12 Os 8/03; 8.4.2010, 13 Os 15/1 Ow, EvBI 2010/91; Leitner/Toifl/Brandl Finanzstrafrecht3 Rz 1662; Seiler/Seiler FinStrG4 § 6 Rz 16), und zwar auf Basis der anzuwendenden Normen des materiellen und prozessualen Steuer- oder Zollrechts. Zumal alle drei Höchstgerichte eine Bindung des Gerichts (der Strafbehörde) an die Ergebnisse des Besteuerungsverfahrens ablehnen (zB VfGH 6.6.1977, B 102/75, VfSlg 8111; 26.9.1984, B 571/78, VfSlg 10.144; VwGH verstärkter Senat 5.12.1983, 1055/79, VwSlg 5836/F; 19.1.1984, 83/16/0024; 3.5.2000, 98/13/0242, VwSlg 7503/F; OGH verstärkter Senat 21.11.1991, 14 Os 127/90, EvBI 1992/26 = JBI 1992, 656 [zustimmend R. Seiler]; 11.9.2003, 8 Os 12/03; 3.3.2005, 15 Os 141/04). Darum darf sich das Gericht nicht mit einem bloßen Verweis auf Steuerbescheide (oder deren Rechtskraft) beschränken. Der Verfassungsgerichtshof (VfGH) bringt die Sache auf den Punkt: Es gehe nicht an, im Strafverfahren von den Ergebnissen des rechtskräftig abgeschlossenen Besteuerungsverfahrens auszugehen, um so dem Betroffenen den Gegenbeweis auflasten zu können (VfGH 12.6.1982, B 34/78, VfSlg 9395).

Zum anzuwendenden Steuerrecht zählt auch das Europäische Steuerrecht (Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe Steuerrecht II7 Tz 73 ff), hier in Form der Mehrwertsteuer Systemrichtlinie (2006/112/EG) samt der dazu ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH).

Das angefochtene Erkenntnis wird diesen steuerlichen Maßgaben nicht gerecht.

Trotz Harmonisierung der Mehrwertsteuer (MwSt) auf europäischer Ebene kommt das Unionsrecht darin nicht vor, die Judikatur des EuGH ebenfalls nicht.

Mindestanforderung an eine Bescheidbegründung ist es, in einer geschlossenen Sachverhaltsdarstellung (für viele: VwGH 31.7.1996, 95/13/0225; 28.5.1997, 94/13/0200, 21.11.2013, 2011/15/0122; 28.2.2014, 2013/16/0053) auf nachprüfbare Weise (zB VwGH 18.12.1997, 97/15/0040) darzulegen, welches Geschehen der Entscheidung zugrunde liegt (zB VwGH 28.2.2014, 2013/16/0053), weshalb die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser (und nicht irgendein anderer) Sachverhalt vorliegt (zB VwGH 28.5.1998, 96/15/0220; 2.2.2010, 2009/15/0029; 1.9.2010, 2008/17/0174), und weshalb der als erwiesen angesehene Sachverhalt dem Tatbestand der ins Auge gefassten Rechtsnorm entspricht (VwGH 23.4.1954, 1327/53, VwSlg 932/F; 3.10.1996, 95/16/0084; 31.3.2005, 2000/15/0127; 21.9.2009, 2008/16/0148), dh Auskunft darüber zu geben, welcher Sachverhalt, dh welche Sachverhaltsannahmen der Abgabenfestsetzung zugrunde liegen, welche Ermittlungen gesetzt worden sind, welche Beweise erhoben (aufgenommen) und wie sie gewürdigt worden sind, wie der festgestellte Sachverhalt rechtlich gewürdigt worden ist.

Das ist nicht Selbstzweck, sondern Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips und für einen „effizienten Rechtsschutz“ von grundlegender Bedeutung. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Bürger „nachvollziehbar und kontrollierbar“, der „nichträtseln“ sollen muss, „warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird“ (Beiser Steuern12

Rz 761).

Ausführung zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit

Der erkennende Spruchsenat geht in seiner Begründung zur Sache davon aus, dass der Beschwerdeführer H.W. faktischer Geschäftsführer zweier Nachtlokale nämlich in R und S gewesen ist. Dabei habe er die Mitbeschuldigte D.C. als offizielle Betreiberin bestimmt und sei daher im Sinne des Erkenntnisses dafür haftbar, dass er Umsätze und Erlöse aus den Betrieben gegenüber dem Finanzamt nicht offenlegte und dadurch Umsatzsteuer für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 verkürzte.

Betrachtet man den festgestellten Sachverhalt, so beschränkt sich der erkennende Spruchsenat darauf, die einzelnen Abhandlungen jeweils zwar D.C. zuzuordnen, jedoch mit einem versehenen Hinweis („im Auftrag von W“) zu ergänzen.

Diese Vorgehensweise der erkennenden Behörde orientiert sich jedoch keinesfalls am gesamten Verhandlungsakt und den zugrundeliegenden Unterlagen.

Viel mehr ist offenkundig von einer reinen Scheinbegründung der erkennenden Behörde auszugehen, die sich nicht einmal die Mühe macht, einzelne Beweisergebnisse zu hinterleuchten, geschweige denn diese auch tatsächlich anzuführen.

Exkurs: faktischer Geschäftsführer

Der erkennende Spruchsenat hält durch seine Ausführungen regelmäßig fest, dass sämtliche Tathandlungen tatsächlich von Frau D.C. ausgeführt worden sein sollen. Dies jeweils im Auftrag des Beschwerdeführers.

Würde man den gegenständlichen Sachverhalt auf eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung umlegen, dann wäre der Sachverhalt hinsichtlich der faktischen Geschäftsführerschaft im Steuerstrafrecht zu prüfen. Für Zwecke des Finanzstrafgesetzes kommt es auf die steuerspezifische Ausprägung des faktischen Geschäftsführers an: den sogenannten steuerlich Wahrnehmenden. Das ist derjenige, der die steuerlichen Agenden eines anderen faktisch besorgt (Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg FinStrG § 1, RZ 15 ff, § 33 RZ 80-85) unabhängig davon ob man die Rechtlage vor 2013 oder nach 2013 in Sinne des Artikel 17 Ziffer 1 Abgabenänderungsgesetz 2012 beurteilt kann man nur zu dem Schluss gelangen, dass der vermeintliche Geschäftsführer weder durch § 9 noch durch § 9a BAO dem rechtlichen Geschäftsführer gleichgestellt ist. Für den sogenannten faktischen Geschäftsführer gibt es nach wie vor keine in der BAO oder in einem Einzelsteuergesetz verankerte Deklarationspflicht. Er agiert faktisch, nicht rechtlich. Folglich kann er steuerliche Pflichten die ihn treffen, auch nicht in einer strafrechtlich vorwerfbaren Weise verletzen. Auch wenn für Zwecke des Finanzstrafgesetzes, Tun und Unterlassen gleichwertig sind (51 Abs. 1 FinStrG), kann ein Unterlassungsdelikt nur derjenige begehen, den eine Rechtspflicht trifft. Insoweit erfolgt eine Begrenzung des

Täterkreises (Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg FinStrG § 33, RZ 59). Die Unterlassung kann nur demjenigen zur Last gelegt werden, der zum Handeln, insbesondere zur Abgabe einer Steuererklärung, verpflichtet gewesen war (SST 45/15 Z EVBL 1975/84 m JBL 1975, 51 Oberster Gerichtshof zu 13 Os 18/12 I VwGH vom 12.03.1991 zu 90/14/0137).

Aus dem Gesetzestext ergibt sich daher, dass die Unterlassung pflichtwidrig sein muss (vgl. OGH vom 25.03.1976 zu 11 OS 53/75) und demnach nur derjenige Täter sein kann, den eine Pflicht zum Handeln trifft (Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg FinStrG § 33 RZ 59).

Legt man diese rechtlichen Grundlagen auf den vorliegenden Sachverhalt um, so ist wohl nach den Aussagen der Steuerberaterin I.H., als auch nach den Aussagen der D.C. unstrittig, dass D.C. die jeweiligen

Abgabenerklärungen durchgeführt hat und diese seitens der Steuerberaterin bei den zuständigen Finanzämtern eingereicht wurden.

Selbst bei negativster Betrachtungsweise hätte sohin den Beschwerdeführer keine Verpflichtung zur Durchführung von Abgabeerklärungen treffen können, weshalb er bereits aus diesem Grund sich keine strafbare Handlung zu Schulden kommen hat lassen.

Der gegenständliche Spruchsenat geht davon aus, dass der Beschwerdeführer offenkundig nicht nur faktischer Geschäftsführer, sondern auch verantwortlicher im Sinne des § 9 VStG sei. Des Weiteren wird festgestellt, dass sich der Beschwerdeführer lange Zeit in Italien vor den Strafvollzugsbehörden in Österreich verborgen hat und letztendlich im Zeitraum 2008 bis 2009 in einer Justizanstalt in Österreich inhaftiert war.

Der Spruchsenat unterlässt es klar und eindeutig festzustellen, welche konkreten Tathandlungen der Beschwerdeführer gesetzt haben soll, um diese verantwortliche Position des Betreibers der beiden Nachtlokale auch tatsächlich auszufüllen. Den gesamten Beweissammlungsmaterialien des Verfahrens ist nicht zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer tatsächlich Einnahmen lukriert oder Barbehebungen vorgenommen hat, Überweisungen tätigte oder aber für andere unternehmerische Tätigkeiten bei diesen beiden Nachtlokalen verantwortlich war. Es ist daher aus rechtlicher Sicht zu hinterfragen, welche Tathandlungen der Beschwerdeführer gesetzt haben soll, um in rechtlicher Hinsicht den Tatbestand der Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben. Dem gesamten Erkenntnis ist stets nur der lapidare Hinweis auf Auftragshandlungen der tatsächlichen Abgabeverpflichteten zu entnehmen. Dies kann für eine nachvollziehbare schlüssige Begründung eines doch weitreichenden Erkenntnisses wohl kaum ausreichen.

Betrachtet man den BP Bericht auf Seite 9 so wird dem Beschwerdeführer vorgeworfen er sei deswegen als tatsächlicher Betreiber der betreffenden Lokale im BP Zeitraum einzustufen, weil er über die erzielten Einnahmen frei verfügen und unternehmerische Entscheidungen frei treffen konnte. Welche unternehmerischen Entscheidungen der Beschwerdeführer jemals getroffen haben soll, ist der Erkenntnisbegründung nicht zu entnehmen und finden sich darauf auch keinerlei Hinweise im gegenständlich

abgeführten Beweisverfahren.

Zur Objektivierbarkeit der Tathandlung ist noch anzuführen, dass umsatzsteuerlich Leistungen demjenigen zuzurechnen sind, der im Außenverhältnis, das heißt in eigenem Namen als Leistungsverpflichteter bzw. als Leistungsempfänger in Erscheinung getreten ist, mag er auch im Innenverhältnis Weisungen unterworfen sein und, oder auf fremde Rechnung gearbeitet haben (Achatz/Ruppe UstG 1994-4 § 1 TZ 283).

Dem festgestellten Sachverhalt ist aber zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer im Außenverhältnis überhaupt nicht aufgetreten ist. Die Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses gilt auch für den Strohmann. Dies bedeutet, dass selbst wenn man dem Finanzamt folgen könnte, dass der Beschwerdeführer der Machthaber gewesen sei, der im Hintergrund die Fäden gezogen hat, bleibt Schuldner der USt nicht der Hintermann, sondern der von ihm in Szene gesetzte Strohmann. (Vgl. VwGH vom 25.06.1998, 97/15/0061)

An dieser Stelle ist noch einmal seitens des Beschwerdeführers zu bestreiten, dass er irgendeine maßgebliche Unternehmereigenschaft beim gegenständlichen Sachverhalt eingenommen hat. Selbst wenn dies so wäre, wäre er eben wie im vorgezeigten Absatz aufgezählt nicht Schuldner der Abgabeverpflichtung und kann sohin auch objektiv den gegenständlichen Sachverhalt der ihm zur Last gelegt wird nicht verwirklicht haben.

In Bezug auf die faktischen Handlungen des Beschwerdeführers ist auch noch ergänzend auszuführen, dass der Spruchsenat in seinem Erkenntnis festhält, dass der Beschwerdeführer von Februar 2008 bis April 2009 inhaftiert war. Welche konkreten Handlungen der Beschwerdeführer daher bezugnehmend auf die Jahre 2008 und 2009 hätte tatsächlich setzen können, lässt der Spruchsenat unbeantwortet.

Zur Beweiswürdigung

In seiner Begründung verweist der Spruchsenat unter anderem darauf, dass die Zeugin I.H. wie auch die Zweitbeschuldigte D.C. in ihren Darstellungen besonders glaubwürdig gewesen sind. Dieser Ansicht des Spruchsenates ist entgegen zu halten, dass gerade im Hinblick auf die Steuerberaterin I.H., eine derartige Würdigung wohl kaum den Tatsachen entsprechen kann. Betrachtet man das Verhandlungsprotokoll vom 12.06.2017, hierbei insbesondere die Seite 5, so wird im Hinblick auf die Ausführungen dieser Zeugin offenkundig, dass selbige offenkundig

keine Veranlassung gesehen hat, die Mitbeschuldigte D.C. über Offenlegungspflichten und die daran knüpfenden Haftungsfolgen zu belehren. Wären diese Bedenken seitens der Zeugin größer gewesen, so ist wohl davon auszugehen, dass sie die einzige für sie gegebene Ansprechperson, nämlich die Mitbeschuldigte D.C. über diese Haftungsfragen und Offenlegungspflichten in Kenntnis gesetzt hätte.

Dieser Ansicht ist auch dahingehend zu folgen, da die Vertretungsleistung wohl über mehrere Jahre hinweg erfolgt ist.

Der Zeugin D.C. eine besondere Glaubwürdigkeit zuzuordnen, ist ebenfalls verfehlt. Faktum ist, dass diese nicht nur die jeweiligen Einkommens- und Umsatzsteuererklärungen des Betriebes unterfertigt hat, sondern auch faktisch nach außen hin als Vertreterin der Betriebe aufgetreten ist. Nachvollziehbar ist daher, dass diese in Vermeidung ihrer Abgabeverpflichtungen den Mitbeschuldigten W bezichtigt, für die unternehmerische Gebarung der Betriebe verantwortlich zu sein, um sich ihrer eigenen Haftung für eine allfällige Abgabenhinterziehung zu entledigen.

Die Beweiswürdigung des Spruchsenates, nämlich auf diesen beiden Zeugen aufzubauen, erscheint daher mehr als verfehlt.

Zur Berechnungsgrundlage

Aus dem abgeführten Beweisverfahren ergibt sich eindeutig, dass die beiden verfahrensgegenständlichen Betriebe sich in sogenannten touristischen Saison Gebieten befunden haben. Sowohl R als auch S werden erfahrungsgemäß in den Wintermonaten häufiger besucht als im Frühjahr und Herbst. Dem zu Folge ist auch anzunehmen, dass die jeweiligen Umsätze der Lokale saisonalen Schwankungen unterliegen. Dies wird unter anderem sowohl seitens der Mitbeschuldigten D.C. als auch seitens der Steuerberaterin in deren Einvernehmen bestätigt.

Die jeweiligen Hochrechnungen berücksichtigen diese saisonalen Schwankungen überhaupt nicht. Vor diesem Hintergrund ist auch die durchgeführte Berechnung inhaltlich falsch.

Die inhaltliche Unrichtigkeit der Berechnung bezieht sich im Wesentlichen auf die Jahre 2006 und 2007.

Hier agiert der Spruchsenat ohne jegliche Prüfung, lediglich durch Übernahme des Prüfungsergebnisses der Betriebsprüfung. Mit den Einwendungen resultierend aus der eingebrachten Beschwerde setzt sich der Spruchsenat inhaltlich überhaupt nicht auseinander.

Die vorgelegte Berechnung setzt sich einseitig nur mit den Erlösen bei Getränken und Zigaretten erhöhend auseinander, ohne den dazu notwendigen Zukauf angemessen mit zu berücksichtigen. Hierbei wären zusätzliche Vorsteuern anzuerkennen gewesen, die ebenfalls zu einer entsprechenden Korrektur der Vorschreibungen führen. Im vorliegenden Fall wurde auch nicht berücksichtigt, dass lediglich die Erhöhung der nicht deklarierten Umsätze zur Bewertung herangezogen werden hätten können. Die bisherigen Umsätze wurden entsprechend deklariert, sodass hinsichtlich der bereits deklarierten Umsätze jedwede Strafbarkeit ausgeschlossen ist. Hinsichtlich der Berechnung wird auf die Beilage ./1 welche im Anhang der Beschwerde übermittelt wurde verwiesen.

Parallel dazu ist auch auf die Beilage ./2 zu verweisen. Aus dieser ergibt sich, dass entsprechend dem Erlass des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 15.09.2003 sogenannte

Teilzahlungen auch entsprechend beim Finanzamt für den Prostituiertenlohn als Abschlagszahlungen geleistet wurden. Eine Überprüfung ist hier weder durch die erinstanzliche Behörde noch durch den Spruchsenat erfolgt und wird diesbezüglich auf die Ermittlungspflicht des Spruchsenates hingewiesen.

Verletzung von Verfahrensvorschriften

Seitens des Beschwerdeführers wurde ein Beweiseintrag auf Ladung und Einvernahme des Zeugen R.H. gestellt. Diesem Beweisantrag ist der Spruchsenat nicht nachgekommen und hat diesen auch nicht begründet abgewiesen (siehe Verhandlungsprotokoll vom 12.06.2017, Seite 5 unten).

Aus der Einvernahme dieses Zeugen hätte sich zweifelsohne ergeben, dass eine faktische Verantwortlichkeit des Beschwerdeführers nicht gegeben ist. Insbesondere dahingehend, dass der Beschwerdeführer bereits die einleitende Handlung, nämlich die Anmietung zweier Geschäftslokale nicht vorgenommen hat.

Durch die Nichterledigung des gegenständlichen Beweisantrages hat der Spruchsenat die Rechtswidrigkeit in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften seines Erkenntnisses so verantworten.

Eine weitere Rechtswidrigkeit des Erkenntnisses vom 12.06.2017 wird seitens des Beschwerdeführers darin erblickt, dass auf Seite 4 des gegenständlichen Erkenntnisses angeführt wird, dass Anhang Beilage ./1 einen integrierten Bestandteil des Erkenntnisses bilden soll. Faktum ist jedoch, dass der Anhang Beilage ./1 dem gegenständlichen Erkenntnis nicht angeschlossen ist und vor diesem Hintergrund auch nicht Teil der Begründung des Erkenntnisses sein kann.

Durch diese Vorgehensweise ist auch das Erkenntnis, welches durch den Beschwerdeführer angefochten wird mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belegt.

Strafhöhe

Der Spruchsenat hat in seinem Erkenntnis auch die Strafhöhe unrichtig bemessen, bei der Bemessung des Spruchsenates wurde nicht berücksichtigt, dass die nicht vom Beschwerdeführer verursachte lange Verfahrensdauer einen wesentlichen Milderungsgrund darstellt. Ebenso wurde der Unbescholtenheit unzureichend Rechnung getragen.

Beschwerdeanträge

Der Beschwerdeführer stellt in Stattgebung seiner Beschwerde nachstehende Anträge

1. Das Bundesfinanzgericht möge das Erkenntnis des Spruchsenates IV. beim Finanzamt Graz Stadt als Organ des Finanzamtes Deutschlandsberg, Leibnitz, Voitsberg als Finanzstrafbehörde vom 12.06.2017 zugestellt am 19.07.2017 aufheben und das gegen den Beschwerdeführer eingeleitete Finanzstrafverfahren einstellen.

in eventu

2. das Bundesfinanzgericht möge das Erkenntnis des Spruchsenates IV. beim Finanzamt Graz Stadt als Organ des Finanzamtes Deutschlandsberg, Leibnitz, Voitsberg als Finanzstrafbehörde vom 12.06.2017 zugestellt am 19.07.2017 aufheben und nach allfälliger Verfahrensergänzung und Beweiswiederholung in der Sache selbst entscheiden.

in eventu

3. das Bundesfinanzgericht möge das Erkenntnis des Spruchsenates IV. beim Finanzamt Graz Stadt als Organ des Finanzamtes Deutschlandsberg, Leibnitz, Voitsberg als Finanzstrafbehörde vom 12.06.2017 zugestellt am 19.07.2017 aufheben und zur Verfahrensergänzung an die Behörde erster Instanz zurückverweisen.

in eventu

4. das Bundesfinanzgericht möge das Erkenntnis des Spruchsenates IV. beim Finanzamt Graz Stadt als Organ des Finanzamtes Deutschlandsberg, Leibnitz, Voitsberg als Finanzstrafbehörde vom 12.06.2017 zugestellt am 19.07.2017 aufheben und die über den Beschwerdeführer verhängte Strafe herabsetzen.

Die erkennende Richterin hat das Verfahren im Zuge einer Geschäftsverteilungsänderung mit 1.1.2019 übertragen bekommen. Der Strafakt ist nach Anforderung am 14.3.2019 beim BFG eingelangt.

In der mündlichen Verhandlung am 14.5.2019 wurde wie folgt erhoben und festgestellt (Wiedergabe aus der Niederschrift über die mündliche Verhandlung):

"Die Berichterstatterin trägt den Sachverhalt und die Ergebnisse des Untersuchungsverfahrens vor.

Die Vorsitzende erläutert die Rechtsfragen zu den vom Bf. begangenen Taten. Es wird ihm angelastet, Abgabenverkürzungen bewirkt zu haben, in dem er ein Unternehmen geführt, es jedoch unterlassen hat, bis zum Ende der Erklärungsfrist (jeweils 30.4. des nächstfolgenden Jahres) entsprechende Erklärungen einzureichen. Nach § 31 Abs.5 FinStrG sind somit die ihm angelasteten Taten für die Jahre 2006, 2007 und 2008 bereits verjährt, weswegen mit Einstellungen des Verfahrens zu diesen Fakten vorzugehen sein wird. Es verbleibt demnach das Jahr 2009 mit einem strafbestimmenden Wertbetrag von Euro 2.247,18 zur materiellen Prüfung in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat des BFG.

Der Vertreter des Beschuldigten trägt die Beschwerde vor und beantragt wie dort. Ergänzend wird ausgeführt, dass der Bf. zwischen Februar 2008 und April 2009 in Haft gewesen ist.

Verteidiger: Unserer Ansicht nach ist daher eine Unternehmerschaft des Bf. aus der Haft heraus nicht nachweisbar und faktisch unmöglich. Es wurden seine Anrufe in dieser Zeit

auch kontrolliert, aufgezeichnet und abgehört. Die Umsätze für das Jahr 2009 sind zudem in einem Zeitraum erzielt worden, in dem der Bf. überwiegend in Haft befindlich gewesen ist.

Über Befragen durch die Vorsitzende (V) zur wirtschaftlichen Lage des Bf.:

Bf: Ich beziehe derzeit Notstandshilfe, habe aber in Aussicht, eine Stelle als Kellner zu bekommen. Ca. Euro 500.000 Schulden, keine Sorgepflichten, kein Vermögen.

Vorsitzende: Nach den Ausführungen im Spruchsenatserkenntnis wurden die Geschäftslokale J und C im Jahr 2005 durch den Bf. angemietet. Vermieter ist die I.GmbH (R.H.). Für diese Unternehmen hat Frau D.C. zu ihrer Steuernummer in Kärnten für die verfahrensgegenständlichen Jahre über die Steuerberaterin Frau I.H. Steuererklärungen eingereicht. Sie gibt jedoch durchgehend an, die Lokale nicht geführt zu haben. In den Lokalen hatte Frau M.M. den laufenden Kontakt mit den dort arbeitenden Damen. Im Strafakt erliegen Niederschriften aus einem gerichtlichen Finanzstrafverfahren gegen R.H. sowie Niederschriften aus dem gegenständlichen Finanzstrafverfahren gegen den Bf. und D.C.. Beginnend mit dem Jahr 2011 wurden vom Bf. sowie den beiden genannten Damen Aussagen im Zusammenhang mit dem Geschäftsbetrieb der beiden Bordelle getätigt. Beide Damen haben zuletzt angegeben, dass sie das Lokal (J) für den Bf. geführt hätten. Das Geschäftslokal J wurde nach der Aktenlage im Jahr 2009 zwischen dem 1.1.2009 und einem Wasserschaden am 26.5.2009 betrieben.

Im Jahr 2009 hat M.M. im Lokal J das Tagesgeschäft geführt und nach ihren Angaben den Bf. unmittelbar nach seiner Haftentlassung damit konfrontiert, dass sie die Tätigkeit aufgeben wolle.

Über Vorhalt, dass somit im Zeitraum zwischen seiner Haftentlassung und dem Eintritt des Schadensfalles wohl der Bf. das Geschäft geführt habe:

Bf: Hätte ich, habe ich aber nicht. Ich habe nach der Haftentlassung Urlaub gemacht in Kärnten und Slowenien.

Vorhalt durch die Vorsitzende, dass Herr R.H. ausgesagt habe, dass ein Bordellbetrieb auch allein mit Anwesenheit der Damen zum Betrieb des Getränkeumsatzes sowie der Leistungen im Zimmer laufe und nicht die Anwesenheit eines Unternehmers zum Inkasso zwingend erforderlich sei sowie der Angaben von Frau M.M., dass sie Frau D.C. auch nur dann kontaktiert habe, wenn wie Unterschriften gebraucht habe und dies im Frühjahr 2009 bis zum Ende ihrer Tätigkeit nicht erforderlich gewesen sei.

Somit könne auch in größeren Zeitabständen eine Feststellung der Einnahmen bzw. Umsätze vorgenommen werden. Anfrage an den Bf., ob er sich dazu einen Überblick verschafft habe?:

Bf: Ich habe mit dem Tagesgeschäft nichts zu tun gehabt und habe auch von den beiden Damen im Jahr 2009 kein Geld erhalten.

Von dem Wasserschaden am 26.5.2009 habe ich durch eine befreundete Kellnerin Frau Mu erfahren. Wir haben telefoniert und sie hat mir erzählt, dass es diesen großen

Wasserschaden mit Einsatz der Feuerwehr gibt. Darauf hin bin ich hingefahren und habe mir dies angesehen. Es ist auch Herr R.H. zum Lokal gekommen, bzw. war er bereits dort, als ich hingekommen bin. Ich glaube, dass Frau D.C. ebenfalls dort gewesen ist.

Vorhalt der Angaben von Frau D.C. Tz. 1 des BP-Berichtes im Zuge der Prüfung, dass sie erst durch den Bf. über den Wasserschaden informiert worden sei und darüber dass an eine Weiterführung nicht zu denken sei und dass in der Folge eine nicht von Frau D.C. initiierte Klage gegen den Vermieter I.GmbH eingereicht und ein Verfahren betrieben worden sei:

Bf: Das Verfahren wurde von Frau D.C. geführt, es wurde in ihrem Interesse geführt. Ich war es nicht.

Die Angaben, dass ich Gelder aus dem Betrieb des Lokales erhalten haben soll, sind unrichtig.

V: Haben sie Buchhaltungsunterlagen gesehen, bzw. Belege über Einkäufe und Einnahmen bekommen?

Bf: Nein.

V: Frau M.M. hat nach ihren Angaben im April 2009 die Tätigkeit für das Lokal J eingestellt, hat sie ihnen dann Unterlagen übergeben?

Bf: Nein. Ich weiß nichts über die Tätigkeiten des Lokales im Frühjahr 2009.

V: Vorhalt, dass im Rahmen der Beschwerde auch Einwendungen gegen die Höhe der Abgabenvorschreibungen getätigt wurden. Wie kommen sie zu diesen Einwendungen, wenn sie keine Buchhaltung des Unternehmens haben?

Verteidiger: Nach Abschluss der BP und Zustellung des Prüfungsberichtes wurde die Steuerberatungskanzlei St, die Erfahrungen in der Vertretung derartiger Unternehmen aufweist, beauftragt sich die Feststellungen der Prüfung anzusehen und aufbauend auf den der Prüfung vorliegenden Belegen Einwände dagegen vorzubringen. Im Finanzstrafverfahren wurde der Behörde aufgetragen, Berechnungsgrundlagen vorzulegen. Dazu gibt es dann eine Stellungnahme der Steuerfahndung Linz.

V gibt bekannt, dass das Beschwerdeverfahren gegen die Abgabenfestsetzungen beim BFG noch offen ist. Dem Verteidiger wurden im Finanzstrafverfahren die Niederschriften in Kopie ausgehändigt.

Verteidiger: Ja, wir haben die Niederschriften bekommen.

Vorhalt der Stellungnahme der Steuerfahndung Linz vom 30.4.2015, dass a) hinsichtlich der Leistungen der Damen nicht von zwei unterschiedlichen Leistungen, im Sinne eines Anteiles für eine Zimmermiete und eines Anteiles für die Leistung der Dame, sondern von einer einheitlichen dem Unternehmen zuzurechnenden Gesamtleistung auszugehen ist und b) aufgrund der Divergenzen zwischen Getränkeeinkauf und Getränkeverkauf von der nicht vollständigen Erfassung der Getränkeumsätze auszugehen sei und eine Schätzungsberichtigung vorliege:

Bf: Ich habe dazu keine Ahnung.

Verteidiger: Sie haben Erfahrung in dieser Branche. Herr H. hat ausgesagt, dass so ein Unternehmen eine Zeit lang auch ohne Anwesenheit eines Chefs laufen könne. Hat ihrer Meinung nach ein Chef/Unternehmer Interesse daran zu wissen, wie tatsächlich die Umsatzlage beim Getränkeumsatz ist?:

Bf: Ich weiß nicht, glaube schon. Wenn ich persönlich gefragt werde, ich würde mich dafür interessieren. Ich weiß aber nicht, wie das ein Anderer handhabt.

V: Wie haben sie nach der Haft ihren Urlaub finanziert?

Bf: Ich habe in der Haft gearbeitet und zudem Geld von meiner Mutter bekommen. In Summe war ich ca. 10 Jahre auf der Flucht, weil ich die Haft nicht antreten wollte. Meine Mutter hat sich daher sehr über meine Haftentlassung gefreut und mir Geld für den Urlaub gegeben.

Verteidiger: Sind sie je von Frau D.C. oder Frau M.M. über Unternehmensdaten oder Buchhaltung in Kenntnis gesetzt worden?

Bf: Ich habe nie eine Kenntnis über den Betrieb der Lokale und deren Geschäftsumfang gehabt und habe auch keine Gelder von den Damen erhalten. Ich hatte auch keinen Kontakt mit der Steuerberatung Huber. Ich kann mir nicht erklären, wieso mich die beiden Damen belasten. Frau D.C. hat nur eine Gefälligkeitsstrafe bekommen und Frau M.M. mag sie eingeredet haben, dass sie dann ebenfalls für das Unternehmen zur Verantwortung gezogen werden könnte.

Ich bestreite auch in die Übergabe des Geschäftslokales C involviert gewesen zu sein.

Verteidiger: Die Aussage aus dem BG-Verfahren wurde uns nicht vorgelegt. Da bezieht sich die Betriebsprüfung auf Unterlagen, die im Akt nicht aufliegen.

Bf: Ich hatte in meiner Haftzeit keinen persönlichen und auch keinen telefonischen Kontakt zu Frau D.C. und Frau M.M. und ich hatte auch keinen Freigang. Ich habe ihnen auch keine schriftlichen Anweisungen zukommen lassen.

Auf Befragung durch die Beisitzerin auf die im Lokal angestellt gewesene Kellnerin und Freundin des Bf., ob er wisse, wer der Arbeitgeber von ihr tatsächlich gewesen sei:

Bf: Wir haben nie darüber gesprochen. Ich weiß auch nicht, ob sie nicht als Prostituierte dort gearbeitet hat, weil in diesem Fall wäre sie selbstständig gewesen und nicht angestellt.

Vorhalt durch die Vorsitzende der Tz. 1 des Prüfungsberichtes, wonach D.C. angibt, dass sie von Frau M.M. bzw. dem Bf. informiert worden sei, dass das Lokal keine Umsätze mehr mache und daher geschlossen sei.

Bf: Nein. Ich hatte nach der Haftentlassung sporadisch Kontakt mit Frau D.C..

Vorhalt des Schreibens von Frau D.C. vom 25.9.2012 an I.H. mit dem Text: "Sie wissen genau, dass nicht ich ihre Leistungen in Anspruch genommen habe, sondern Herr W."

Bf: Ich weiß nicht, warum sie mich belastet.

AB: Herr W, wovon haben sie vor der Haft gelebt?

Bf: Diese Frage ist auch Gegenstand eines Strafverfahrens in Italien, weshalb ich dazu keine Aussage mache.

AB: Es gibt die Aussage vom 9.11.2011 von ihnen, sie wären als Schutzpatron bzw. Berater tätig gewesen.

Bf: Frau D.C. hat mich ersucht. Mein Name war in der Szene sehr bekannt und bot einen gewissen Schutz vor Schutzgelderpressungen etc..

AB: Hatten sie vor ihrer Inhaftierung Kontakt mit den Damen im Lokal bzw. waren sie im Lokal?

Bf: Ich habe mich in sehr engen Grenzen in Österreich aufgehalten, weil ich Angst hatte, dass ich verhaftet werde. Ich weiß nicht, ob ich vor meiner Haft in den Lokalen einmal anwesend war.

Verteidiger verweist auf Angaben von Frau D.C. 15.10.2013, wonach sie den Bf. nicht in der Haft besucht habe und auf das Bankkonto, auf dem der Bf. nicht zeichnungsberechtigt gewesen sei.

Vorsitzende dazu ergänzend: Zu den Bankkonten die Lokale J und C bei der Sparkasse R gab D.C. an, dass sie diese Konten auf Anweisung des Bf. am 19.12.2005 eröffnet habe und sie auch bei diesem Banktermin von ihm nach R gefahren worden sei.

Vorsitzende: Bekanntgabe, dass die Steuerfahndung Linz hinsichtlich der Zuschätzung zu Zigarettenrelösen dem Beschwerdevorbringen im Abgabenverfahren folgend einen weiteren Schwund von 10% als angemessen ansieht.

Verteidiger: keine Erklärung.

Die Parteien stellen keine weiteren Fragen und Beweisanträge."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Abs. 3, lit. a eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 ist bewirkt, mit Bekanntgabe des Bescheides oder Erkenntnisses, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat das Bundesfinanzgericht, sofern die Beschwerde nicht gemäß § 156 mit Beschluss zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung des Erkenntnisses seine Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde zu setzen und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid)

abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.

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

Abs. 3: Begeht der Täter während der Verjährungsfrist ein vorsätzliches Finanzvergehen, auf das § 25 oder § 191 StPO nicht anzuwenden ist, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist.

Abs. 4: In die Verjährungsfrist werden nicht eingerechnet:

a) die Zeit, während der nach einer gesetzlichen Vorschrift die Verfolgung nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden kann;

b) die Zeit, während der wegen der Tat gegen den Täter ein Strafverfahren bei der Staatsanwaltschaft, bei Gericht, bei einer Finanzstrafbehörde oder beim Bundesfinanzgericht geführt wird;

c) die Zeit von der Einbringung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder der mit diesem im Zusammenhang stehenden Abgaben- oder Monopolverfahren bis zur deren Erledigung;

d) die Probezeit nach § 203 Abs. 1 StPO sowie die Fristen zur Zahlung eines Geldbetrages samt allfälliger Schadensgutmachung und zur Erbringung gemeinnütziger Leistungen samt allfälligem Tatfolgenausgleich (§§ 200 Abs. 2 und 3, 201 Abs. 1 und 3 StPO).

Abs. 5: Bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in Abs. 4 lit. c genannte Zeit verstrichen sind. Bei Finanzvergehen nach § 49a FinStrG erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn dieser Zeitraum ab dem Ende der Anzeigefrist gemäß § 121a Abs. 4 BAO oder der Mitteilungsfrist nach § 109b Abs. 6 EStG 1988 verstrichen ist.

Abs. 6: Die Bestimmungen der Abs. 1 bis 5 gelten dem Sinne nach auch für die Nebenbeteiligten (§ 76) und für das selbständige Verfahren (§§ 148 und 243).

Die Verkürzung der bescheidmäßigt festzusetzenden Umsatzsteuer ist jeweils mit Zustellung des Bescheides auf Grund der unrichtigen Jahreserklärung bewirkt

oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnte.

Das Spruchsenatserkenntnis nennt folgende Eckdaten zur Einreichung von Steuererklärungen ohne Anführung zu welcher Steuernummer die Gutschriften und Zahllasten gemeldet und verbucht wurden:

2005: Gutschrift von € 3.588,57 (Erstbescheid vom 5. Juni 2007)
2006: Gutschrift von € 1.492,49 (Erstbescheid vom 5. Mai 2008)
2007: Zahllast von € 1.396,85 (Erstbescheid vom 6. Mai 2009)
2008: Gutschrift von € 462,87 (Erstbescheid vom 2. Dezember 2009)
2009: Gutschrift von € 1.022,73 (Erstbescheid vom 5. September 2011).

Diese Gutschriften und Zahllasten wurden jedoch durch D.C. unter ihrer Steuernummer StNr.1 gemeldet. Die Nennung der Daten zu denen D.C. durch Einreichung unrichtiger Erklärungen unrichtige Festsetzungen erwirkt hat, hat nur zu dem gegen sie geführten (in Rechtskraft erwachsenen) Verfahren Bezug nicht jedoch zu den Anlastungen gegen den Bf.

Für den Zeitraum 2005 bis 2009 wurde eine Außenprüfung beim Bf. nach § 147 BAO i.V.m. § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführt, deren Ergebnisse im Bericht vom 6.11.2014 festgehalten sind.

Gegen die Abgabenbescheide nach der Prüfung wurde Beschwerde erhoben. Das Beschwerdeverfahren ist weiterhin offen.

Bereits am 22. Juni 2011 wurde durch die Steuerfahndung Linz ein Anlassbericht an die Staatsanwaltschaft LG erstattet, in dem R.H. Vergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33, 38 FinStrG als Betreiber von Bordellbetrieben angelastet wurde.

Laut Zwischenbericht vom 3. August 2011 betraf dieses Verfahren auch Anlastungen hinsichtlich der Verkürzung von Umsatzsteuern für das Lokal "J" in Adr.J in den Jahren 2004 bis 2010.

Der Bf. wurde in diesem Verfahren am 9.11.2011 als Zeuge einvernommen. Zum Schluss der Einvernahme steht folgender Passus:

"Ich kann ausschließen, dass R.H. in das operative Geschäft der beiden Häuser J und C in der Zeit des Mietverhältnisses mit Frau D.H. involviert war. Es hat sich um ein reines Mietverhältnis gehandelt, R.H. erhielt keinerlei sonstige Zahlungen aus dem Tagesgeschäft von D.H.."

Am 5.11.2013 wurde der Bf. als Beschuldigter gemäß § 164 StPO einvernommen und ihm mitgeteilt, dass nach Einvernahme von Frau D.C. vom 19.10.2011 und 15.10.2013 der Verdacht bestehe, dass er als Betreiber der zwei Nachtlokale (J in S und C in R) anzusehen sei.

Am 7.8.2014 wurde im gerichtlichen Finanzstrafverfahren die Zeugin I.H., Wirtschaftsprüferin durch die Steuerfahndung Linz befragt.

Sie gab an, dass nach ihren internen Aufzeichnungen D.C. per Dezember 2015 zwei Lokale übernommen habe. Sie sei in der Kanzlei gewesen und habe erklärt, dass sie für die Lokale ihren Namen (Konzession) zur Verfügung stelle, aber mit dem eigentlichen Betrieb nichts zu tun haben werde. Ansprechpartnerin sei in der Folge die Bardame vorort Frau M.M. gewesen. Die Belege seien ihr gesammelt monatlich oder quartalsweise von M.M. zugesandt worden. D.C. sei ihrer Erinnerung nach nur einmal im Jahr zur Unterfertigung der Steuererklärungen persönlich vorstellig geworden. Bezuglich der Schließung des Hauses C sei ihr von Frau M.M. am 28.2.2008 mitgeteilt worden, dass das Lokal mit 31.12.2007 geschlossen worden sei und daher alles nach S zu schicken wäre.

Die Schließung des Hauses J per 26.5.2009 sei ihr von Frau M.M. am 18.8.2009 in Form einer handschriftlichen Information zugekommen. Das Vollmachtsverhältnis sei am 11.6.2012 beendet worden. Die Zeugin verneinte den Namen des Bf. zu kennen. Der Niederschrift sind jedoch zwei Belege angeschlossen, die seinen Namen enthalten. Dies sind eine Mail einer Mitarbeiterin T.S. an die Zeugin vom 11.4.2012, mit dem Inhalt, dass laut Frau M.M. der Brief an den Bf. weitergeleitet worden sei und ein Schreiben von D.C. vom 25.9.2012 mit dem Satz, dass die Zeugin genau wisse, dass nicht sie ihre Leistung in Anspruch genommen habe sondern der Bf.

Die Zeugin stellte der Steuerfahndung die noch vorhandenen laufenden Unterlagen zum Lokal J für 2009 und die EDV Daten zu den Erlösen der Lokale betreffend die Jahre 2005 bis 2009 und Unterlagen zu den Bankverbindungen von D.C. sowie die Gewinnermittlung für 2006 bis 2009 zur Verfügung.

Das gerichtliche Finanzstrafverfahren wurde nach § 202 FinStrG eingestellt und das Verfahren nach § 54 Abs. 5 FinStrG verwaltungsbehördlich fortgesetzt, dazu erging am 16.2.2015 eine Ladung an den Bf. als Beschuldigter mit der Mitteilung der Anlastung für die verfahrensgegenständlichen Jahre 2006 bis 2009 mit den im Spruch des angefochtenen Erkenntnisses genannten strafbestimmenden Wertbeträgen.

Der Bf. hat für die verfahrensgegenständlichen Jahre keine Umsatzsteuerjahreserklärungen eingereicht, daher liegen zu prüfende Taten nach § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG im Sinne der zweiten darin normierten Variante des Bewirkens einer Abgabenverkürzung vor, nämlich, dass die Behörde infolge Unkenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches bei ihm mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) keine Umsatzsteuern festsetzen konnte.

Erst im Zuge des gerichtlichen Finanzstrafverfahrens wurde im Februar 2014 für den Bf. eine Steuernummer (StNr.2) vergeben und in der Folge eine Prüfung nach § 99 FinStrG durchgeführt.

Die Tatzeitpunkte sind demnach die Termine zu denen nach der Bestimmung des § 134 BAO die Umsatzsteuererklärungen einzureichen gewesen wären.

Gemäß § 134 Abs. 1 BAO sind die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die Feststellung der Einkünfte (§ 188) bis zum Ende des Monates April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monates Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt.

Die Verfolgungsverjährungsfristen wurden insoweit gewahrt, dass das gegenständliche Finanzstrafverfahren im Rahmen der Erfüllung der Bestimmungen des § 31 Abs. 1 bis 3 anhängig gemacht wurde (letzter Tatzeitpunkt 30.4.2010, anhängig wurde das Verfahren mit der Beschuldigteinvernahme).

Jedoch ist zwischenzeitig gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG hinsichtlich der angelasteten Taten zur Umsatzsteuer 2006, Umsatzsteuer 2007 und Umsatzsteuer 2008 absolute Verjährung eingetreten.

Daher war hinsichtlich der Schuldsprüche zu den Verkürzungen der Jahre 2006, 2007 und 2008 gemäß §§ 136, 157 FinStrG mit Verfahrenseinstellung vorzugehen.

Somit verbleibt lediglich eine Prüfung des Schuldspruches zur Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 2009 im Ausmaß von € 2.247,18.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass der Spruch des Erkenntnisses des Spruchsenates die richtige Tat bezeichnet und nur insoweit unvollständig ist, als nicht ausgeführt wird, dass die Tat in einer Unterlassung der Einreichung der Jahreserklärung für das Jahr 2009 liegt.

Das BFG kann somit gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG mit Spruchergänzung vorgehen.

Der strafbestimmende Wertbetrag basierte auf den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, wonach im Lokal J ein Umsatz von € 31.576,93 erzielt wurde. Die Umsatzsteuer beträgt demnach € 6.315,39. An Vorsteuern wurde ein Betrag von € 3.868,21 anerkannt.

Die Vorsteuer wurde damit in dem Umfang übernommen, wie sie durch D.C. zu ihrer Steuernummer erklärt wurde.

Zu den Prüfungsfeststellungen - sie werden wiedergegeben, soweit sie für die Beurteilung der Tat zur Umsatzsteuer 2009 erforderlich sind - wurde im Prüfungsbericht ausgeführt:

"Tz 1 Allgemeine Ausführungen:

Am 15.11.2005 wurden von D.H. (nunmehr: D.C.) Mietverträge für die Nachtlokale Haus "J" in Adr.J und Haus "C" in Adr.Cmit Vertretern der Eigentümerin, der Fa. I.GmbH, unterschrieben.

Im Rahmen von Ermittlungen zu einem beim Landesgericht LG anhängigen Strafverfahren gegen R.H. und weitere Personen wurde D.C. am 19.10.2011 zum Betrieb der Lokale "J" und "C" als Beschuldigte einvernommen.

Dabei gab sie an:

"Danach habe ich meine Konzession für das J und das C hergegeben, ..."

Ich habe eine Steuerberaterin, Fr. I.H. (V) in der Zeit gehabt, als ich meine Konzession für das J und das C verliehen hatte."

Ich wurde von meinem langjährigen Bekannten H.W. angesprochen, ob ich meine Konzession zur Führung eines Lokals hergeben würde.

Ich wollte einfach damit meinem Bekannten H.W. einen Gefallen tun. Etwaige finanzielle Aufwendungen, die vor allem zu Beginn bei diversen Behörden zu begleichen waren, wurden mir von H.W. wieder vergütet. Ich wollte nie dort irgendwie zu arbeiten beginnen, es hat mich auch nie jemand darauf angesprochen. Zu der Zeit hatte ich meinen Vollzeitjob als Kellnerin im Lokal B in V.

Befragt zur Vertretung der genannten Lokale nach außen hin bzw. gegenüber Behörden, gab D.C. an, dass sie nur von Herrn H.W. kontaktiert wurde, wenn vor einem Amt eine Unterschrift notwendig war.

Zum Abschluss des Mietvertrages betreffend das Lokal "J" gab die Beschuldigte an, dass dabei auch Herr H.W. anwesend war.

Sie sei in weiterer Folge in den laufenden Betrieb vorort gar nicht eingebunden gewesen, da sich die Bardame M.M. darum gekümmert habe, deren Dienstverhältnis aber nicht von ihr abgeschlossen wurde. In weiterer Folge habe sich dann M.M. um den laufenden Betrieb gekümmert.

Auch zur Beendigung des Geschäftsbetriebes bzw. zur Übergabe der Lokale gab D.C. an, dass sie von Frau M.M. bzw. Herrn H.W. informiert worden sei, dass das Lokal "J" keine Umsätze mehr mache und daher geschlossen sei.

Sie sei von H.W. informiert worden, dass ein größerer Wasserschaden im "J" aufgetreten und daher an eine Weiterführung nicht zu denken sei. In weiterer Folge wurden die Mietzahlungen an die Fa. I.GmbH (Vermieterin des Objekts) eingestellt.

Seitens der Betriebsprüfung wird ausgeführt, dass in diesem Zusammenhang eine Klage gegen die Fa. I.GmbH wegen "Besitzstörung" geführt wurde, weil es durch die Vermieterin bzw. R.H. zu einem Austausch des Eingangsschlosses gekommen war.

Dazu befragt, gab Frau D.C. an:

"Die Klage gegen die I.GmbH wurde allerdings nicht von mir initiiert oder vorangetrieben. Wer die Klage gegen den Vermieter I.GmbH in meinem Namen eingereicht und vorangetrieben hat, kann ich nicht sagen. Ich war nie in einer Kanzlei und habe keinen Rechtsanwalt beauftragt, noch irgendwelche Gespräche in diesem Zusammenhang geführt.

Ich habe Herrn Dr.S (K.RA) erst vor Gericht kennengelernt."

Vom genannten Rechtsanwalt wurden diese Angaben in dessen Zeugenaussage vom 12.09.2014 bestätigt.

Am 15.10.2013 wurde D.C. erneut als Beschuldigte durch die Ermittlungsorgane zu den von ihr gemachten Aussagen vom 19.10.2011 befragt und führte erläuternd dazu aus:

"Ich wurde von meinem langjährigen Bekannten H.W. vor Abschluss der Mietverträge im November 2005 für die Lokale "J" und "C" kontaktiert.

Herr H.W. erklärte mir, dass er die beiden Lokale betreiben wolle, dies für ihn auf Grund seiner Vorstrafen aber nicht möglich sei. Aus diesem Grund hat er mich ersucht, dass ich für ihn die Lokale nach außen hin vertreten und v.a. vor Behörden für ihn auftreten solle. Das Tagesgeschäft in den Lokalen wurde wie gesagt nicht von mir erledigt, sondern im "C" von Frau M.M., im "J" kann ich dies nicht mehr sagen, wer dort zuständig war. Frau M.M. wurde dort von H.W. in dieser Position eingesetzt und nicht von mir."

Auch zur Vergütung von Kosten wurde sie erneut befragt und gab an, dass es sich immer nur um Kleinbeträge unter € 100,00 gehandelt hätte, die ihr ausschließlich in bar von H.W. wieder vergütet worden seien.

Wenn es um verschiedene Erledigungen bei Behörden oder Ämtern ging, sei sie immer von H.W. gefahren oder begleitet worden. Den Behördengang selbst habe sie dann allerdings mit seiner Weisung alleine erledigt.

Auf die Frage, wo H.W. aufhältig gewesen sei, gab D.C. an, dass sie das nicht sagen könne, er aber für sie grundsätzlich telefonisch erreichbar gewesen sei. Ferner gab sie an, dass für sie immer klar gewesen sei, dass H.W. über alle Vorgänge informiert gewesen sei, da er der eigentliche Betreiber der Lokale "J" und "C" gewesen sei.

Zu den Bankkonten betreffend die Lokale "J" und "C" bei der Sparkasse in R gab D.C. an, dass sie diese Konten auf Anweisung von H. W am 19.12.2005 eröffnet habe und sie auch bei diesem Banktermin von ihm

nach R gefahren worden sei. Zum Termin in der Bank selbst habe er sie nicht begleitet.

In Zuge der Ermittlungen wurde am 03.11.2011 auch M.M. als Zeugin befragt und gab an, dass sie sich um die Führung des Lokals "C" gekümmert habe, d.h. sie sei vor Ort die Ansprechperson gewesen.

Sie sei von Frau D.C. angesprochen worden, andere Personen seien nicht involviert gewesen. Nach H.W. befragt, gab M.M. in der Einvernahme vom 03.11.2011 an, dass sie ihn seit ca. 30 Jahren kenne, er aber mit den beiden Lokalen nichts zu tun gehabt habe und sie ihn dort auch nie gesehen habe.

Am 04.11.2013 wurde M.M. erneut als Zeugin befragt und gab ergänzend zu ihren Angaben vom 03.11.2011 an, dass sie nicht von D.C. angesprochen worden sei, sondern es vielmehr so gewesen sei, dass sie durch ihren langjährigen Bekannten H.W. im Dezember 2005 zum Lokal "C" nach R gekommen sei.

Frau D.C. habe sie bis dahin nicht persönlich gekannt und sie persönlich erst im Rahmen der Eröffnungsarbeiten des Lokals "C" kennengelernt.

Dazu befragt, wer M.M. den Geschäftsbetrieb vor Ort erklärt hätte, gab diese an, dass H.W. gewusst habe, dass sie schon viele Jahre im Milieu gearbeitet habe und daher wisse, wie das Geschäft läuft bzw. welche Aufgaben zu erledigen seien.

Aus diesem Grund habe er sie angesprochen, ob sie im Lokal "C" als Bardame arbeiten wolle.

In weiterer Folge habe sie im Lokal "C" den Betrieb geführt und später (2008 oder 2009) ins Haus "J" nach S gewechselt. M.M. gab befragt nach den Anwesenheiten von D.C. an, dass diese bis zum Wechsel ins "J" nicht mehr als zwei Mal persönlich im Lokal gewesen sei. Weiters führte sie

dazu aus, dass sie mit ihr nur in Kontakt getreten sei, wenn ein "öffentlicher" Auftritt nach außen hin erforderlich gewesen sei. Dies sei laut M.M. immer dann gewesen, wenn eine Unterschrift von D.C. notwendig gewesen sei.

Allerdings wurde M.M. am 04.11.2012 erneut zu H.W. und dessen Anwesenheiten im Lokal "C" befragt und führte dazu aus:

"Wenn ich zur persönlichen Anwesenheit des H.W. im Lokal "C" befragt werde, gebe ich an, dass er durchschnittlich alle zwei Wochen im Lokal war, telefoniert haben wir weitaus öfter. Ich habe ihm auch immer berichtet, wie das Lokal läuft bzw. welche Umsätze erzielt werden oder wurden."

Befragt zu den erzielten Bareinnahmen gab M.M. an, dass sie auch Bargelder an H.W. übergeben habe, dies allerdings nur wenige Male.

Abschließend gab M.M. am 04.11.2013 an, dass H.W. der Betreiber gewesen sei und D.C. nach außen hin für das Lokal aufgetreten sei.

Sie habe, wenn Geld aus den Tagesumsätzen nach der Abrechnung übrig geblieben sei, dieses fallweise an H.W. übergeben oder auf das (Bank-) Konto eingezahlt, nie aber an Frau D.C. ausbezahlt.

Weitere Ermittlungen haben ergeben, dass D.C. auch der steuerlichen Vertreterin (I.H.) gegenüber zu Beginn der Zusammenarbeit mitgeteilt hatte, dass sie bei zwei neuen Betrieben den Gewerbeschein zur Verfügung stellen, aber selbst nie dort sein werde. Im Rahmen der Zeugenbefragung vom 07.08.2014 legte I.H. auch entsprechenden Schriftverkehr aus dem Jahr 2012 vor, wonach D.C. nicht die eigentliche Betreiberin der Lokale "J" und "C" gewesen sei. Dieser Schriftverkehr bezieht sich auf offene Honorarnoten, welche von der steuerlichen Vertretung, I.H., bei D.C. eingemahnt wurden. In diesem Zusammenhang teilte Frau D.C. mit, dass die Leistungen (Anmerkung: die Leistungen der steuerlichen Vertreterin, I.H.) nicht von ihr, sondern von Herrn H.W. in Anspruch genommen wurden. Auch aus dem weiteren Schriftverkehr in Zusammenhang mit der Mahnung offener Forderungen verweist D.C. immer wieder auf H.W..

Auch M.M. teilte I.H. diesbezüglich mit, dass sie ein bezughabendes Schriftstück an H.W. weitergeleitet hätte und versuchen würde, diesen telefonisch zu erreichen.

Angemerkt wird, dass M.M. hinsichtlich der Bezahlung der offenen Forderungen auch nicht mit D.C., sondern mit H.W. in Kontakt getreten ist.

Bereits am 09.11.2011 wurde der Abgabepflichtige von den Ermittlungsbeamten zum Betrieb der beiden Lokale als Zeuge befragt und gab an: "R.H. hat sich mit mir in Verbindung gesetzt, dass er zwei Lokale, das "C" in R sowie das Haus "J" in S vermieten möchte.

R.H. wollte die beiden Lokale aber nur im Doppelpack abgeben. Ich habe gehört, dass das J eher schlecht ging, aber von "C" hörte ich eher Gutes und dass es durch die Lage gut gehen sollte. Da für mich eine Geschäftsführung wie gesagt nicht in Frage kam, habe ich R.H. meine langjährige Bekannte, Frau D.C., bei einem Treffen in Salzburg empfohlen.

H.W. führte in seiner Aussage vom 09.11.2011 weiter aus:

"Ich war in das Tagesgeschäft nicht involviert, da ich gar nicht in Österreich gelebt habe. Es war immer so gehandhabt, dass ich quasi nur meinen Namen bzw. Status im Milieu zur Verfügung gestellt habe, um Fr. D.C. bzw. Fr. M.M. einen gewissen Schutz zu bieten. Ich wurde nur von ihnen angerufen, wenn es zu Problemen oder Schadensfällen gekommen ist und ich diese mit der Vermieterin I.GmbH bzw. R.H. besprechen sollte. Aus der weiteren Aussage des H.W. ergibt sich, dass er sowohl in die Übergabe des Lokals "C" an den Nachmieter, als auch bei der Beendigung des Geschäftsbetriebes im Haus "J" involviert war.

Betreffend das Lokal "C" führte eben dieser Nachmieter des Lokals in seiner Zeugenaussage am 13.12.2010 vor dem Bezirksgericht BG aus, dass H.W. sein Ansprechpartner gewesen sei.

Ins Lokal "J" sei H.W. sogar noch am Abend des Wasserschadens (Anmerkung: laut handschriftlichem Schreiben von Frau M.M. 26.5.2009, Beilage 5 zur Einvernahme I.H. vom 7.8.2014) gekommen, um sich ein Bild zu machen. Er habe dabei festgestellt, dass wegen des Wasserschadens an eine Weiterführung des Betriebes nicht zu denken sei und Frau D.C. empfohlen, keine weiteren Mietzahlungen mehr zu leisten, solange der Schaden nicht behoben wäre.

Nach der erneuten Befragung von D.C. und M.M. im Jahr 2013, wurde von den Ermittlungsbeamten ebenfalls noch einmal versucht, den Abgabepflichtigen zu deren Angaben bzw. Aussagen zu befragen. Der Abgabepflichtige nahm dabei am 05.11.2013 von seinen Beschuldigtenrechten Gebrauch und verweigerte die Aussage und gab an, sich mit der damaligen steuerlichen Vertreterin, I.H. in Verbindung setzen bzw. gegebenenfalls von seinem Recht auf Akteneinsicht Gebrauch machen zu wollen.

Am 06.02.2014 wurde der Abgabepflichtige nochmals als Beschuldigter gem. § 164 StPO vernommen, da er sich weder - wie am 05.11.2013 vereinbart - bei den Ermittlungsbeamten gemeldet, noch die von ihm angekündigte Akteneinsicht vorgenommen hatte.

Dabei gab er an, dass er keine Angaben zur Verwendung der von den Bankkonten der Lokale "C" und "J" behobenen Gelder machen könne. An ihn sei kein Geld übergeben worden, er habe nie Gelder erhalten, die in den betreffenden Lokalen erwirtschaftet wurden.

Feststellung durch die Betriebsprüfung:

Im Rahmen der Außenprüfung gem. §§ 147 BAO iVm. § 99 (2) FinStrG wurden weitere Ermittlungen durchgeführt und dabei auch sichergestellte Unterlagen eingesehen bzw. jene Unterlagen gesichtet, die von Frau D.C. zur Verfügung gestellt wurden.

Zudem wurde in die Gerichtsakten Einsicht genommen, die im Rahmen von Streitigkeiten zwischen ihr und der Fa. I.GmbH als Vermieterin der Objekte in R bzw. S vor den Bezirksgerichten BG und S geführt wurden.

Im Rahmen der Hausdurchsuchungen vom 05./06.10.2011 betreffend das beim Landesgericht Wels gegen R.H. und weitere Personen anhängige Strafverfahren

wurden Unterlagen sichergestellt, wonach die K.RA als Vertreter der D.H. C. mit der rechtsfreundlichen Vertretung der Fa. I.GmbH, Rechtsanwalt RAMag., zumindest im Jahr 2009 in Korrespondenz betreffend das Objekt "J" in Adr.J gestanden ist.

Aus einem Schriftsatz der genannten Kanzlei an RAMag. ist zu entnehmen, dass diese Korrespondenz unter "Zw" geführt wurde. Zudem wurde eine Kostennote der K.RA aus dem Jahr 2010 sichergestellt, aus welcher ersichtlich ist, dass im Zeitraum von 7.7.2009 bis 10.3.2010 mehrfach Konferenzen mit Herrn H.W. und Herrn X. in der Sache D.H. gegen I.GmbH stattgefunden haben.

Befragt wurde auch der Rechtsanwalt, Dr.S, welcher D.C. rechtsfreundlich vertreten hat und von dieser ausdrücklich und nachweislich von seiner gesetzlichen Verschwiegenheit entbunden wurde.

Angemerkt wird in diesem Zusammenhang, dass H.W. diese Entbindung hinsichtlich der Zeugenbefragung des Dr.S seine Person betreffend nicht erteilt hat.

Dr.S gab in der Zeugenbefragung vom 12.09.2014 an:

"Es sind dritte Personen, die ich aus gesetzlichen Gründen namentlich zu nennen nicht befugt bin, an unsere Kanzlei herangetreten, welche vorgaben, die faktische Geschäftsführung des Bordellbetriebes J in S über zu haben. In weiterer Folge wurde in den Räumlichkeiten der Kanzlei eine Besprechung durchgeführt. An dieser Besprechung haben außer mir zwei männliche Personen teilgenommen, Frau D.C. hat nicht teilgenommen. Mir wurde von diesen Herren mitgeteilt; dass die Pächterin des Lokals J, Frau D.C., ausdrücklich die beiden Herren ermächtigt hat mit unserer Kanzlei Kontakt aufzunehmen.

Aus dieser Besprechung entstand mündlich das Mandatsverhältnis betreffend D.C.. Eine schriftliche Vollmacht der Frau D.C. liegt nicht vor."

Zur Vorgangsweise im betreffenden Gerichtsverfahren gab Dr.S an, dass das Weitere überwiegend telefonisch mit den obgenannten informierten dritten Personen geführt wurde bzw. die jeweiligen Schritte Frau D.C. schriftlich mitgeteilt wurden und im Begleitbrief auch an die weiteren handelnden Personen vor Ort. Befragt zu einem weiteren (Gerichts-) Verfahren vor dem Bezirksgericht BG gab Dr.S an:

"Ich bin in der Causa 'Kündigung' mit Sicherheit nicht aus Eigenem oder proaktiv tätig geworden,

Ich wurde jedoch nicht bloß schlüssig, sondern ausdrücklich mit der Erhebung von Einwendungen, richtigerweise von den faktisch tätigen Personen hierzu beauftragt; einzuschreiten, welche ihrerseits glaubhaft vorgaben, für die Erteilung des Mandats auch ausdrücklich von Frau D.C. bevollmächtigt worden zu sein. "

Befragt dazu, ob D.C. jemals Zahlungen für die rechtsfreundliche Vertretung geleistet habe, gab Dr.S an, dass dies niemals der Fall gewesen sei.

Bei den Hausdurchsuchungen vom 05./06.10.2011 wurde eine Kopie des Telefax vom 07.03.2011 an den Rechtsanwalt Dr.E als rechtsfreundlicher Vertreter der Fa. I.GmbH als Vermieterin der Objekte "J" und "C" sichergestellt. Darin erklärt u.a. auch der

Abgabepflichtige H.W., den genannten Rechtsanwalt, Dr.E, von seiner zeugenschaftlichen Verschwiegenheitspflicht im Zusammenhang mit der Errichtung von Mietverträgen, Entwürfen und in diesem Zusammenhang stehender anwaltlicher Tätigkeit hinsichtlich des Mietobjektes "Haus C" zu entbinden.

Im Rahmen der Ermittlungen wurden wie bereits ausgeführt, auch die Gerichtsakten des Bezirksgerichts BG ("C") bzw. S ("J") eingesehen.

Am Bezirksgericht S fand am 27.10.2009 eine öffentliche mündliche Verhandlung in der Rechtssache D.H. gegen I.GmbH wegen Räumung statt, bei der H.W. als Zeuge angab: "Es gab ca. 10 Vorgespräche zum letztlich abgeschlossenen Mietvertrag; bei ca. 8 Gesprächen wurde die Beklagte (Anmerkung: Fa. I.GmbH) durch R.H. vertreten, bei etwa zwei Gesprächen war die Geschäftsführerin der Beklagten (Anmerkung: J.A.) anwesend; R.H. agierte allerdings in einer Form, aufgrund derer ich dachte, er würde im eigenen Namen, also für sich, handeln."

Der Abgabepflichtige war somit in die Verhandlungen über die Anmietung des Lokals "J" gänzlich eingebunden und nahm offenbar an einer Vielzahl von Vorgesprächen teil, während D.C. laut eigenen Angaben erstmals zur Unterfertigung des Mietvertrages in die RA-Kanzlei von Dr.E kam.

In seiner weiteren Aussage macht H.W. weitere Angaben, die darauf schließen lassen, dass er über den Geschäftsbetrieb im Lokal "J" eingehend informiert war.

Dies wird auch durch die Aussage von M.M. bestätigt, die am 04.11.2012 in ihrer Zeugeneinvernahme angab, dass H.W. durchschnittlich alle zwei Wochen im Lokal war und sie mit ihm weitaus öfter telefoniert habe, wo sie ihm auch immer berichtet habe, wie das Lokal laufe bzw., welche Umsätze erzielt werden oder wurden.

Abschließend wird festgestellt, dass aufgrund der Ermittlungsergebnisse, der (vor Gerichten und im Rahmen des Strafverfahrens gegen R.H. und weitere Personen) getätigten Aussagen und der (im Zuge von Zwangsmaßnahmen) sichergestellten Unterlagen davon auszugehen ist, dass D.C. tatsächlich die Bezug habenden Lokale lediglich nur nach außen hin (u.a. gegenüber Behörden und Ämtern) vertreten hat und der Abgabepflichtige das Lokal "J" im Zeitraum zwischen 11/2005 und 05/2009 bzw. das Lokal "C" im Zeitraum zwischen 01/2006 und 12/2007 derart betrieben hat, dass er über die erzielten Einnahmen frei verfügen und unternehmerische Entscheidungen betreffend die gegenständlichen Lokale frei treffen konnte.

Beurteilung durch die Betriebsprüfung:

Aufgrund der Ermittlungsergebnisse im Rahmen des Strafverfahrens gegen R.H. und weitere Personen und der Feststellungen im Zuge der Außenprüfung gem. § 147 BAO iVm. § 99 (2) FinStrG ist davon auszugehen, dass die Lokale "J" in Adr.J und "C" in Adr.C nur nach außen hin von D.C. geführt wurden und der Abgabepflichtige der tatsächliche Betreiber der genannten Lokale war.

Dass der Abgabepflichtige in diesem Zeitraum grundsätzlich nicht in Österreich aufhältig war, steht dieser Annahme nicht entgegen, weil sich H.W. zur Abwicklung des Tagesgeschäfts der von ihm installierten Personen (u.a. M.M.) bediente, die ihn jedenfalls

telefonisch über den Betrieb bzw. den Geschäftsgang der Lokale zu informieren hatten. In diesem Zusammenhang wird nochmals auf die Zeugenaussage von M.M. vom 04.11.2012 verwiesen.

Zudem war W trotz seiner Haftausschreibung offenbar häufig in Österreich bzw. in den Lokalen aufhältig, zumal er selbst als Zeuge vor Gericht angegeben hat, z.B. bei den Vorverhandlungen zu den Mietverträgen betreffend die Lokale "J" und "C" in der Kanzlei des Dr.E in Salzburg anwesend gewesen zu sein.

Außerdem gab auch die Zeugin M.M. an, dass H.W. regelmäßig zumindest im Lokal "C" anwesend war.

Letztendlich galt es auch den Umstand zu würdigen, dass D.C. zum einen ihren rechtsfreundlichen Vertreter, Dr.S, von dessen gesetzlicher Verschwiegenheitspflicht entbunden, und zum anderen H.W. diesbezüglich dezidiert bekanntgegeben hat, diesen nicht zu entbinden.

Aus diesem Grund konnte im Rahmen der gegenständlichen Außenprüfung gem. § 147 BAO iVm. § 99 (2) FinStrG nicht geklärt werden, inwieweit der Abgabepflichtige Zahlungen an die K.RA für deren Leistungen erbracht hat.

Des Weiteren konnten aus genannten Gründen keinerlei Unterlagen aus dem Belegwesen der K.RA vorgelegt werden, ob H.W. z.B. von der genannten Kanzlei jene Gelder (zumindest) anteilig erhalten hat, die beim gerichtlichen Vergleich vor dem Bezirksgericht S von der Fa. I.GmbH nachweislich an die RA- K.RA am 27.09.2010 überwiesen wurden. Dabei handelte es sich - wie aus im Zuge der Zwangsmaßnahmen vom 05./06.10.2011 sichergestellten Unterlagen ersichtlich - um einen Betrag in Höhe von € 16.000,00, der in der öffentlichen mündlichen Verhandlung vor dem Bezirksgericht S am 16.09.2010 mittels Vergleich zwischen den Streitparteien (D.H. gegen I.GmbH) vereinbart worden war.

Abschließend wird daher ausgeführt, dass in freier Beweiswürdigung davon auszugehen ist, dass der Abgabepflichtige der tatsächliche Betreiber der betreffenden Lokale im prüfungsgegenständlichen Zeitraum war, weil er über die erzielten Einnahmen frei verfügen und unternehmerische Entscheidungen frei treffen konnte.

Tz. 2 Schätzung gem. § 184 BAO

Gem. § 184 (1) BAO sind die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann.

Gem. § 184 (2) BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichende Aufklärung zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Gern. § 184 (3) BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht verlegt oder wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Ziel der Schätzung ist es, mit ihrer Hilfe jenem Sachverhalt nahe zu kommen, der von den Abgabentatbeständen als rechtsbedeutsam festgelegt wird. Es soll dadurch ein Näherungsergebnis erreicht werden, von dem anzunehmen ist, dass es die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat.

Es sollen also Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden, die der Wirklichkeit am nächsten kommen.

Es sind daher, wie in § 184 Abs. 1 BAO ausgeführt alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint. Jene Schätzungsmethode ist besser, die sich auf mehr weitgehend gesicherte Ausgangspositionen stützen kann.

Im vorliegenden Fall wurden daher u.a.

- Informationen aus sichergestellten Unterlagen und Aufzeichnungen,
- Angaben des Abgabepflichtigen in Befragungen zu anderen Verfahren,
- Informationen aus der Befragung von Personen, die im betreffenden Lokal beschäftigt waren,
- Informationen aus durchgeführten Ermittlungen und Erhebungen und
- Informationen aus vergleichbaren Betrieben

bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen entsprechend berücksichtigt.

Diesbezüglich wird in den nachfolgenden Textziffern immer wieder Bezug auf diese Informationen und Angaben genommen, sodass anhand dieser Ausführungen nachvollziehbar wird, wie die Besteuerungsgrundlagen ermittelt wurden.

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen, der im Namen von Frau D.C. eingereichten Steuerklärungen und der erstellten Buchhaltung war im Rahmen der gegenständlichen Außenprüfung gem. § 147 BAO iVm. § 99 (2) FinStrG davon auszugehen, dass diese grundsätzlich zwar ordnungsgemäß geführt wurde, allerdings in weiterer Folge bestimmte Umsätze in den Grundaufzeichnungen nicht erfasst wurden. Es handelt sich dabei u.a. um jene Umsatzanteile aus den in den genannten Lokalen erbrachten Sexualdienstleistungen, die als sog. "Mädchenanteil" an die in den Lokalen als Prostituierte beschäftigten Damen ausbezahlt wurden.

In den nachstehenden Textziffern wird darauf noch näher einzugehen sein.

Festgestellt wurde zudem, dass bei den erklärten Umsätzen die Getränkeumsätze um jene Beträge vermindert wurden, die in weiterer Folge an die in den Lokalen als Prostituierte beschäftigten Damen ausbezahlt wurden, sodass daraus eine Verkürzung an Umsatzsteuer erfolgt ist, weil lediglich die so verminderten Umsätze der Umsatzsteuer unterworfen wurden.

Auch hinsichtlich der Getränkeumsätze waren Feststellungen zu treffen, da eine Kalkulation des Getränkeeinkaufs im Rahmen der Prüfungsmaßnahmen ergeben hat, dass aufgrund des verbuchten Aufwandes ein wesentlich höherer Getränkeumsatz erzielt

wurde. Diesbezüglich wurden von den Prüfungsorganen entsprechende Hochrechnungen angestellt, welche im Rahmen der Schlussbesprechung entsprechend zu erläutern sein werden.

Da der Abgabepflichtige im Rahmen der gegenständlichen Außenprüfung gem. § 147 BAO iVm. § 99 (2) FinStrG an den Prüfungsmaßnahmen nicht mitgewirkt und von seinen Beschuldigtenrechten Gebrauch gemacht hat, war von den Prüfungsorganen eine (Teil-)Schätzung gem. § 184 BAO durchzuführen.

Dem Abgabepflichtigen werden zudem entsprechende Übersichts- und Berechnungsblätter als Beilage zur gegenständlichen Niederschrift übermittelt, aus denen grundsätzlich die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen des prüfungsgegenständlichen Zeitraumes 2005 - 2009 nachvollzogen werden kann.

Tz. 3 Betrieb des Nachtlokals "J"

Besteuerungsgrundlagen für den Zeitraum 11/2005 bis 05/2009:

Sachverhalt:

Es wird auf Tz. 1 der gegenständlichen Niederschrift verwiesen, wonach der Abgabepflichtige im Zeitraum zwischen 11/2005 und 05/2009 der tatsächliche Betreiber des Lokals "J" in Adr.J gewesen ist.

Da jedoch D.C. nach außen hin und gegenüber Ämtern und Behörden für das betreffende Lokal aufgetreten ist, wurden in ihrem Namen auch entsprechende Steuererklärungen beim Finanzamt Spittal V (dem Wohnsitzfinanzamt der damaligen D.H.) eingereicht.

Von der steuerlichen Vertreterin, I.H., wurde diesbezüglich eine entsprechende Buchhaltung geführt.

Im Zuge der Prüfung der vorgelegten Buchhaltungsunterlagen wurde festgestellt, dass tägliche Aufzeichnungen über die erzielten Umsätze geführt wurden, indem die von Gästen konsumierten Getränke, die von Gästen gekauften Zigaretten und die von Gästen in Anspruch genommenen Liebesdienste mittels sog. "Stricherliste" aufgezeichnet wurden.

In regelmäßigen Abständen wurden diese Unterlagen mit den übrigen Belegen betreffend den Geschäftsbetrieb des Lokals an die steuerliche Vertretung zur Erstellung der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen und der Jahresabschlüsse übermittelt.

Diese Unterlagen dienten somit neben weiteren Aufwandsbelegen (z.B.. Kassabelege, Eingangsrechnungen, Bankbelege, Kontoauszüge, ...) der Erstellung der Buchhaltung bzw. der jährlichen Steuererklärungen.

Da im Rahmen der gegenständlichen Außenprüfung gem. § 147 BAO iVm. § 99 (2) FinStrG entsprechende Feststellungen betreffend die sachliche Unrichtigkeit der geführten Aufzeichnungen getroffen wurden, wird diesbezüglich erneut auf die Ausführungen (Tz. 2) zur Schätzung gem. § 184 BAO hingewiesen.

Feststellungen durch die Betriebsprüfung:

Im Rahmen der Außenprüfung gem. § 147 BAO iVm. § 99 (2) FinStrG wurden die Unterlagen geprüft und festgestellt, dass bei den täglichen Aufzeichnungen von den

sogenannten Zimmergeldern (Umsätze aus Sexdienstleistungen) lediglich der Hausanteil und nicht der Mädchenanteil aufgezeichnet wurde.

Aufgrund der vorliegenden Aufzeichnungen, Belege und Bankunterlagen konnten durch die Prüfungsorgane die entsprechenden Haus- bzw. Mädchenanteile wie folgt eruiert werden.

Bezeichnung Haus Mädchen Kundenpreis

20 Min. € 35,00 € 40,00 € 75,00

30 Min. € 50,00 € 60,00 € 110,00

40 Min. € 70,00 € 80,00 € 150,00

60 Min. € 90,00 € 100,00 € 190,00

Bei Kartenzahlung (Bankomat bzw. Kreditkarte) erhöhten sich die Kundenpreise um eine Bearbeitungsgebühr von 10%, sodass z.B. für 30 Min. ein Betrag von € 121,00 und für 60 Min. ein Preis von € 209,00 bezahlt werden musste.

Aufgrund dieser Informationen konnte im Zuge der Prüfungsschritte der fehlende Umsatzanteil, nämlich der Mädchenanteil, entsprechend ermittelt werden.

Für das Lokal "J" wurden im Zuge der Außenprüfung gem. § 147 BAO iVm. § 99 (2) FinStrG die Zimmerumsätze des prüfungsgegenständlichen Jahres 2006 anhand der geführten Grundaufzeichnungen geschätzt und dadurch der durchschnittliche Mädchenanteil an den Umsätzen aus Sexualdienstleistungen mit rd. 117,24 % des sog. "Hausanteiles" ermittelt.

Da in den Steuererklärungen, wie bereits ausgeführt, lediglich der sog. Hausanteil an den Umsätzen aus Sexualdienstleistungen erfasst ist, wurde diesen (erklärten) Zimmerumsätzen ein diesem Prozentsatz (117,24%) entsprechender Betrag zugerechnet. Zudem wird auf die entsprechenden Übersichts- und Berechnungsblätter (s. Beilage) zur gegenständlichen Niederschrift hingewiesen.

Außerdem erfolgte bei den Umsätzen aus Sexualdienstleistungen eine Aufteilung in 10%ige und 20%ige Umsätze. Von der steuerlichen Vertretung, I.H., wurde auf Befragung mitgeteilt, dass ein Anteil des Umsatzes aus Sexualdienstleistungen dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterworfen wurde, weil es sich dabei laut Auskunft von M.M. um die Zimmermiete der Mädchen gehandelt hat.

In den geführten Grund- und Tagesaufzeichnungen gibt es allerdings keine Eintragungen bzw. Vermerke, dass den Mädchen entsprechende Beträge bei der Auszahlung ihrer Anteile in Abzug gebracht wurden.

Offenbar wurde aber in jenen Fällen, in denen Mädchen entsprechende Sexualdienstleistungen erbracht haben, pro Tag und Mädchen ein Betrag von € 30,00 dem ermäßigten Steuersatz unterworfen. Es verhielt sich jedenfalls nicht so, dass den Mädchen eine entsprechende Zimmermiete in Abzug gebracht wurde.

Zur Erläuterung wird die Vorgangsweise anhand der Tagesaufzeichnungen vom 15.06.2006 dargestellt:

Mädchen Anteil Haus Anteil 20% USt

Eva 109,00 79,00 30,00

C 109,00 79,00 30,00
Melly 109,00 79,00 30,00 .

Einnahmen lt. Buchhaltung: € 327,00 € 237,00 € 90,00

Im Rahmen der gegenständlichen Außenprüfung gem. § 147 BAO iVm. § 99 (2) FinStrG wurde festgestellt, dass die im Lokal "J" erzielten Umsätze aus Sexualdienstleistungen dem Normalsteuersatz von 20% unterliegen, da es sich keinesfalls um Umsätze aus der Vermietung für Wohnzwecke handelt. Nur für derartige Umsätze würde in diesem Zusammenhang der ermäßigte Steuersatz von 10% zur Anwendung gelangen. Hinsichtlich der Darstellung der Mädchenanteile bzw. der (Gesamt-)Umsätze aus Sexualdienstleistungen ergibt sich somit folgendes Bild:

2009

Etablissement 20% USt. lt. GUV: € 4.749,16
Etablissement 10% USt. lt. GUV: € 4.118,18
Zwischensumme: € 8.867,34
Erhöhung + 117,24% lt. BP: € 10.396,22
Etablissement 20% USt. lt. BP: € 19.263,56

Des Weiteren wurde im Rahmen der Außenprüfung gem. § 147 BAO iVm. § 99 (2) FinStrG festgestellt, dass von den tatsächlich im Lokal "J" erwirtschafteten Getränkeumsätzen jener Provisionsanteil in Abzug gebracht wurde, den die als Prostituierte im Lokal "J" tätigen Damen für die Konsumation der Gäste erhalten haben, sodass im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. der jährlichen Steuererklärungen lediglich der verminderte Umsatz zum Ansatz gebracht bzw. der Umsatzsteuer unterworfen wurde.

Aus den geführten Grund- bzw. Tagesaufzeichnungen und aus monatlichen Aufstellungen konnte jedoch im Zuge der Prüfungsmaßnahmen dieser Umsatzanteil ermittelt werden. Nachstehend wird die betragsmäßige Auswirkung überblicksmäßig dargestellt:

2009

Einnahmen - Getränke it. GuV: € 7.314,98
Getränkeanteile - Mädchen lt. BH: € 1.100,00
Zwischensumme: € 8.414,98

Im Rahmen der Prüfungsmaßnahmen zur gegenständlichen Außenprüfung gem. § 147 BAO iVm. § 99 (2) FinStrG wurde auch eine Kalkulation des Getränke- und Zigaretteinkaufes vorgenommen und festgestellt, dass die erklärten Umsätze aus diesen Verkäufen nicht dem Wareneinsatz entsprechen. Es ist daher davon auszugehen, dass die geführten Tages- und Grundaufzeichnungen insoweit unrichtig bzw. lückenhaft geführt wurden.

Daher wurden die Verkürzungen an Umsätzen im Schätzungswege gem. § 184 BAO ermittelt und dabei der im Rechenwerk verbuchte Wareneinkauf für das Jahr 2006 betreffend das Lokal "J" entsprechend den Verkaufspreisen zu einem erzielbaren Jahresumsatz hochgerechnet und dabei entsprechende Abweichungen zu den erklärten Umsätzen festgestellt.

Diese kalkulatorische Abweichung entspricht 41,11% der erklärten Getränkeumsätze, sodass im Zuge der Außenprüfung gem. § 147 BAO iVm § 99 (2) FinStrG im prüfungsgegenständlichen Zeitraum 12/2005 bis 05/2009 entsprechende (Umsatz-)Beträge zugerechnet werden.

2009

Einnahmen - Getränke lt. GuV: € 7.314,98

Getränkeanteile - Mädchen lt. BH: € 1.100,00

Erhöhung (41,11%) lt. BP: € 3.459,79

Einnahmen - Getränke lt. BP: € 11.874,77

Hinsichtlich der Verkürzung von Erlösen aus dem Verkauf von Zigaretten im Lokal "J" wurde aus dem Zigaretteinkauf (bis 2006: € 3,50 als Einkaufspreis, ab 2008: € 3,80) die Einkaufsmenge und daraus der tatsächliche Verkaufserlös (Verkaufspreis: € 5,00) errechnet.

Auf Grund dieser (Hoch-) Schätzung ergeben sich folgende Zigarettenerlöse:

2009

Einnahmen - Zigaretten lt. GuV: € 104,17

Zuschätzung lt. BP: € 115,13

Einnahmen Zigaretten lt. BP: € 219,30

Letztendlich wurde im Zuge der gegenständlichen Außenprüfung gem. § 147 BAO iVm. § 99 (2) FinStrG festgestellt, dass Telefonkosten in entsprechender Höhe im Aufwand verbucht wurden.

Der Ansatz eines Privatanteiles bzw. Eigenverbrauches für private Telefonate erfolgte nicht. Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass durchaus auch private Gespräche mit den Firmenanschluss geführt werden, sodass im Schätzungswege ein Privatanteil in Höhe von 25% im Rahmen der Prüfung angesetzt wird.

Daraus ergeben sich folgende Beträge im prüfungsrelevanten Zeitraum 2005 bis 2009:

2009

Telefongebühren lt. GuV: € 877,20

davon 25% Privatanteil: € 219,30

Im Detail wird auf die entsprechenden Übersichten und Berechnungsblätter zu dieser Umsatzkalkulation hingewiesen, welche der gegenständlichen Niederschrift als Beilage angefügt sind. Aus diesen sind zum einen die erklärten Erlöse und verbuchten Aufwendungen und zum anderen die Änderungen aufgrund der im Rahmen der Außenprüfung gem. § 147 BAO iVm. § 99 (2) FinStrG festgestellten Sachverhalte. Die erklärten Umsätze und die Änderungen durch die Prüfungsmaßnahmen werden nachstehend zusammengefasst dargestellt:

2009

Einnahmen - Getränke lt. GuV: € 7.314,98

Getränkeanteile - Mädchen lt. BH: € 1.100,00

Erhöhung (41,11%) lt. BP: € 3.459,79

Einnahmen Zigaretten lt. GuV: € 104,17

Zuschätzung Zigaretten lt. BP: € 115,13

Privatanteil Telefon lt. BP: € 219,30

Etablissement 20% USt. lt. GuV: € 4.749,16

Etablissement 10% USt. lt. GuV: € 4.118,18

Mädchenanteile lt. BP: € 10.396,22

Umsätze 20% USt. (gesamt) lt. BP: € 31.576,93

Beurteilung durch die Betriebsprüfung:

Auf Grund der Ermittlungsergebnisse zum beim Landesgericht LG anhängigen Gerichtsverfahren gegen R.H. und weitere Personen, der bei Zwangsmaßnahmen sichergestellten Unterlagen und der Feststellungen im Rahmen der Außenprüfung gem. § 147 BAO iVm. § 99 (2) FinStrG ist davon auszugehen, dass H.W. (als Abgabepflichtiger) im Zeitraum von 11/2005 bis 05/2009 der

tatsächliche Betreiber des Lokals "J" in Adr.J war und in weiterer Folge über die durch den Betrieb des Lokals "J" erwirtschafteten Gewinne frei verfügen und die unternehmerischen Entscheidungen betreffend das Lokal "J" frei treffen konnte.

Der Abgabepflichtige wird in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass es der ständigen Rechtsprechung des VwGH (Verwaltungsgerichtshof) entspricht, dass bei einem Nachtclub mit angeschlossenen Separees oder Zimmern die Leistungen des Nachtclubbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separee- oder Zimmerbesuch besteht. Vom Betreiber eines solchen Lokals wird allgemein angenommen, dass er zu diesem Zweck "Mädchen offeriert", welche mit den Nachtclubbesuchern die Separees oder Zimmer aufsuchen, um dort die sexuellen Wünsche der Gäste zu erfüllen.

Bei einer solchen Fallkonstellation ist davon auszugehen, dass der Nachtclubbetreiber hinsichtlich sämtlicher im Lokal erbrachten Leistungen wirtschaftlich deren Erbringer ist, sodass auch die Umsätze aus der Prostitution diesem (Nachtclubbetreiber) zuzurechnen sind."

Zur Zurechnung der Umsätze aus dem Betrieb des Lokales J an den Bf. wird in der Stellungnahme der Steuerfahndung Linz vom 30.4.2015 im Beschwerdeverfahren gegen die Abgabennachforderungen nach der abgabenbehördlichen Prüfung festgehalten, dass der Bf. bereits in die Mietvertragsverhandlungen eingebunden war (Angaben D.C., 19.10.11).

Er habe auch über die baulichen Gegebenheiten des Lokals J detailliert Bescheid gewusst. Dazu wird aus dem Protokoll zur mündlichen Verhandlung vom 27.10.2009 vor dem Bezirksgericht S aus der Aussage des Bf. zitiert.

Er sagte dort zur Überschwemmung des Lokales wegen eines Drainagemangels aus. Es habe bereits vor 2 Jahren Probleme gegeben, zudem seien die Rohre für die Duschen undicht gewesen und habe es regelmäßig Kurzschlüsse gegeben. Bis zum Vorfall Ende Mai 2009 sei das Lokal jedoch ganzjährig als Bordell mit Betriebsstättengenehmigung in Betrieb gewesen. Da der Vermieter wiederholt zur Schadensbehebung aufgefordert

worden, diese jedoch nicht erfolgt sei, seien im April und Mai 2009 Zinszahlungen unterblieben.

Hingegen habe D.C. am 30.11.2009 ausgesagt, dass sie nicht wisse, warum die Miete nicht bezahlt worden sei. Es sei Aufgabe der Kellnerin gewesen, das Geld auf die Bank zu bringen. Vielleicht sei kein Geld dagewesen. In der Folge gab sie den Bf. als Vertrauten vor Ort an und sagte aus, den Schaden nie gesehen zu haben.

Am 27.10.2009 hat J.A. als Geschäftsführerin der I.GmbH und damit Eigentümerin des Geschäftslokals des Hauses "J" ausgesagt mit D.C. telefoniert zu haben, die gemeint habe, dass sie ohnehin nie im Lokal anwesend gewesen sei und sie an den Bf. als Entscheidungsträger und Schlüsselinhaber verwiesen habe.

Weiters verwies die Steuerfahndung auf die Aussagen von D.C. vom 19.10.2011 und 15.10.2013, wonach sie in Anwesenheit des Bf. den Mietvertrag unterschrieben, ihm die Konzession zur Verfügung gestellt und nichts mit dem Tagesgeschäft der Lokale zu tun gehabt habe. M.M. sei vom Bf. mit der operativen Führung der Lokale betraut worden. Zur Haftzeit des Bf. im Jahr 2009 sagte sie aus, dass sie mangels Erforderlichkeit von Behördengängen in diesem Zeitraum ihrer Erinnerung nach nicht von ihm kontaktiert worden sei. Der Bf. sei für sie immer telefonisch erreichbar gewesen. Die Bankkonten, auf denen sie und M.M. zeichnungsberechtigt gewesen seien, habe sie auf Weisung des Bf. eröffnet. Im Laufe des Jahres 2009 sei sie von M.M. bzw. dem Bf. darüber informiert worden, dass das Lokal J keine Umsätze mehr erziele.

M.M. berichtigte am 4.11.2013 ihre Erstangaben und gab an durch den Bf. zum Lokal "C" gekommen zu sein. D.C. habe sie erst bei den Eröffnungsarbeiten kennengelernt und in der Folge nur ein/zweimal persönlich im Lokal gesehen. Der Bf. sei hingegen durchschnittlich alle 2 Wochen im Lokal gewesen und habe immer gewusst wie es laufe, bzw. wie die Umsatzlage sei. Er sei der Betreiber des Lokals gewesen. Sie habe im Frühjahr 2009, vor dem Wasserschaden im Lokal J, aus gesundheitlichen Gründen ihre Tätigkeit beendet und zuvor dem Bf. den Entschluss dazu mitgeteilt.

Sie habe einige wenige Male dem Bf. Bargeld übergeben. Die Bezahlungen durch Bankomatkarde oder Kreditkarte seien am Bankkonto erfasst. Wenn Bargeld vorhanden gewesen sei, seien zuerst die Mädchen ausbezahlt und dann die erforderlichen Einkäufe getätigt worden. Die Mieten habe sie vom Konto beglichen. Sie sei für das Tagesgeschäft, die Abrechnung mit den Mädchen und die Bezahlung über das Bankkonto zuständig gewesen. Der Betreiber sei jedoch der Bf. gewesen, der ihr auch die Anstellung vermittelt habe. Wenn eben Geld aus den Tagesumsätzen nach der Abrechnung übrig geblieben sei, habe sie dieses fallweise dem Bf. übergeben oder aufs Konto einbezahlt, nie aber an D.C., die nach außen hin für die Lokale aufgetreten sei, übergeben.

Aus der Vernehmung des Bf. vom 6.2.2014 ergibt sich, dass er aussagte seiner Erinnerung nach auch einmal bei einer Steuerberaterin in V gewesen zu sein.

Der beantragte Zeuge, R.H., hat bereits am 30.11.2009 im Rahmen des Verfahrens vor dem Bezirksgericht S ausgesagt. Nach seinen Angaben wollte der Bf. das Lokal mieten,

dazu habe er ihm den Mietzins von € 3.000 und die Kaution genannt und ihn darauf aufmerksam gemacht, dass die Drainagerohre sauber gehalten werden müssten. Der Bf. habe dazu gemeint, dass das jenem gesagt werden solle, der vor Ort sei. Wer darunter zu verstehen sei, sei dem Zeugen nicht bekannt gewesen. Seiner Beobachtung nach seien die Mädchen im Haus die meiste Zeit allein gewesen.

R.H. ist in Österreich nicht gemeldet. Eine ladungsfähige Adresse ist dem Gericht nicht bekannt. Bei Schluss des Beweisverfahrens wurde seitens der Verteidigung der Beweisantrag nicht als offen erklärt.

Im behördlichen wie verwaltungsgerichtlichen Finanzstrafverfahren gilt nicht das Prinzip der Unmittelbarkeit, daher kann durch das BFG zur Beweiswürdigung auf alle im behördlichen Verfahren getätigten Ermittlungen zurückgegriffen und der gesamte Inhalt des Finanzstrafaktes der Behörde zur Würdigung herangezogen werden.

Gemäß § 77 Abs. 1 BAO ist Abgabepflichtiger im Sinne dieses Bundesgesetzes, wer nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

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

Aus den Beweisaufnahmen ergibt sich auch für das BFG schlüssig, dass das Lokal J im Jahr 2009 als Unternehmen des Bf. anzusehen ist und er die wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen getroffen hat.

Auf Initiative des Bf., der wegen der offenen Haftstrafe nicht offiziell als Betreiber von Bordellbetrieben auftreten konnte, wurde der Geschäftsbetrieb der Lokale bereits mit Ende des Jahres 2005 aufgenommen (siehe Angaben D.C. am 19.10.2011 und 15.10.2013, S 85-88 des Strafaktes). Er hat die Damen D.C. und M.M. angeworben, damit D.C. nach außen hin statt ihm als Unternehmerin auftritt und ihre Gewerbeberechtigung zur Verfügung stellt und M.M. in den Lokalen den Alltagsbetrieb führt (Aussage vom 4.11.2013, S 89, 90 des Strafaktes). Der Wegfall des Bordells C zeigt deutlich den Umsatzeinbruch im Jahr 2008 (Umsatzsteuernachforderung € 13.944,56). Im Jahr 2009 wurde nur noch ein Gesamtumsatz von € 31.576,93 erzielt.

Der Bf. war zwar von 28.2.2008 bis 14.4.2009 in der Justizanstalt Graz Jakomini in Haft. Dennoch konnte der bereits sehr eingeschränkte Geschäftsbetrieb in dem nicht sehr gut laufenden Lokal J nach dem über Jahre eingespielten Ablauf weitergeführt werden. Nach den Angaben von M.M. vom 4.11.2013 (Zeugeneinvernahme nach § 161 StPO, Seite 90 des Strafaktes) war der Bf. vor seiner Inhaftierung durchschnittlich alle zwei Wochen

im Lokal C anwesend und laufend über die aktuelle Umsatzlage informiert. Aus den detaillierten Erhebungsergebnissen im behördlichen Strafverfahren ergibt sich die Rolle des Bf. bei der Aufnahme der Geschäftstätigkeit sowie der Umstand, dass er sich vor seiner Inhaftierung auch tatsächlich um den Geschäftsbetrieb angenommen hat und nicht nur als Schutzpatron diente, wie er behauptet hat.

Wie der Zeuge R.H. ausführt (Niederschrift vom 30.11.2009, S 100 des Strafaktes), war die Mädchen die meiste Zeit allein. D.h. sie konnten in Kenntnis des Hausbrauches zu den Abrechnungsmodalitäten auch ohne Überwachung durch den Betreiber des Bordells Umsätze erzielen, bzw. war im Jahr 2009 M.M. im Lokal J für das Tagesgeschäft zuständig.

Der Bf. war unmittelbar nach seiner Haftentlassung damit konfrontiert, dass Frau M.M. ihre Tätigkeit aufgeben wollte (siehe wiederum ihre Aussage vom 4.11.2013), was sie auch noch vor dem den Geschäftsbetrieb beendenden Schadensfall am 26.5.2009 getan hat.

Der Senat ist daher auch nicht davon ausgegangen, dass nach der Inhaftierung des Bf. eine Änderung in der Unternehmerschaft eingetreten ist, weil die Zeugin unter Wahrheitspflicht angegeben hat, den Bf. eben von ihrem Wunsch auszuscheiden informiert habe. Dies hätte sie nicht ausgesagt, wenn der Betrieb zwischenzeitig auf D.C. übergegangen wäre.

Gänzlich unglaublich sind die Angaben des Bf. zu seiner Kenntnisnahme von dem den Betrieb des Bordells beendenden Wasserschaden, davon zufällig durch einen Anruf einer Bekannten erfahren zu haben. Wäre er lediglich vor seiner Inhaftierung Aufpasser für eine das Lokal betreibende Dame gewesen, hätte er nach der langen Haftzeit wohl kein Motiv gehabt, sich sofort um deren Wasserschaden anzunehmen.

Frau M.M. hat bereits vor dem Wasserschaden ihre Tätigkeit beendet, daher war sie nicht vor Ort und D.C. hat angegeben, vom Bf. informiert worden zu sein, dass das Lokal geschlossen sei. Er habe ihr auch von dem Wasserschaden berichtet.

D.C. hat am 30.11.2009 vor dem Bezirksgericht S ausgesagt, dass ihr Vertrauter vor Ort der Bf. gewesen sei und sie den Wasserschaden nie gesehen habe. Sie sei zuletzt vor ca. einem Jahr im Lokal gewesen und habe es nicht geräumt (Seite 83 des Strafaktes). Diese Angaben wurden vor Beginn eines Finanzstrafverfahrens getätigt, daher hatte D.C. keinen Grund ihre Aufgabenwahrnehmung in einem Prozess in dem sie als Klägerin aufschien, klein zu reden.

Am 27.10.2009 hat auch der Bf. in diesem Verfahren vor dem Bezirksgericht S als Zeuge ausgesagt. Er berichtet über eine 2 Jahre zurückliegende Überschwemmung und zeigt detaillierte Kenntnisse über Trocknungsversuche im Zusammenhang mit dem klagsgegenständlichen Schadensfall. Seinen Angaben zufolge war das Objekt zuvor ganzjährig in Betrieb. In Folge des Wasserschadens seien sämtliche Mädchen abgereist und die Kellnerin abgemeldet worden. Diese Angaben, die wie oben ausgeführt zu einem Zeitpunkt getätigt wurden, als der Bf. noch nicht ahnte, dass ein Finanzstrafverfahren gegen ihn geführt werden könne, zeigen bildhaft, dass er nicht nur zufällig zur

Besichtigung eines Wasserschadens angereist ist, sondern genaue Kenntnisse über den laufenden Betrieb hatte, weil es eben sein Betrieb war.

In diesem Lichte ist auch die Angabe auf Seite 84 des Strafaktes zu sehen, dass D.C. bei der Nachfrage nach einem Schlüssel für das Lokal auf den Zeugen W verwiesen hat.

Zur Höhe der Abgabennachforderung wurden im Beschwerdeverfahren gegen die Abgabenbescheide und in der Beschwerde gegen das Erkenntnis des Spruchsenates Einwendungen vorgebracht.

Bei einem Nachtclub mit angeschlossenen Separees besteht die Leistung des Clubbesitzers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Zimmerbesuch mit den im Betrieb arbeitenden Mädchen. Wirtschaftlich sind daher die Gesamteinnahmen und nicht nur ein Hausanteil dem Betreiber zuzurechnen und wurde verfahrensgegenständlich auch der Gesamtbetrag nach einem Barinkasso durch das Mädchen von M.M. übernommen und davon wiederum dem Mädchen sein Anteil ausbezahlt oder der Gesamtbetrag an das Bankkonto des Lokals überwiesen.

Wurde per Kreditkarte bezahlt, wurde auch eine zusätzliche Kreditkartengebühr von 10 % verrechnet, was sich aus den Tagesaufzeichnungen ergibt. Die Kartengebühr ging nicht anteilig an die Mädchen. Es gab keine Mietverträge für Zimmer, sondern es wurde ein Anteil für jede einzelne Benützung verrechnet.

Die Berechnungsgrundlagen für die Umsätze aus Sexualdienstleistungen ergeben sich aus den aufgezeichneten Hausanteilen und den Grundaufzeichnungen für das Jahr 2006 wonach der durchschnittliche Mädchenanteil 117,24 % betrug.

Das Vorbringen, dass in den Wintermonaten häufiger Bordellbesuche zu verzeichnen sind, kann nicht zu einem Abgehen von der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages aus diesem Titel führen, weil sich aus den vorliegenden Unterlagen für 2006 ergibt, dass die Schließtage Jänner, Februar, August, September und Dezember betreffen und daraus keine Bestätigung dieser Behauptung ableitbar ist und zweitens im Jahr 2009 ohnehin nur 5 Monate und dies überwiegend in der Winterzeit Umsätze erzielt wurden.

Die in der Beschwerde als "Teilzahlungen" bezeichneten Abschlagszahlungen für die beschäftigten Mädchen stellen eine Abzugssteuer auf Grundlage des § 99 EStG 1988 dar. Ihnen kommt keine umsatzsteuerliche, sondern nur eine ertragsteuerliche Bedeutung zu, daher ist dieses Vorbringen im gegenständlichen Finanzstrafverfahren irrelevant.

Mit der Beschwerde gegen die Abgabenbescheide wurde ein Abschlag von 25 % wegen Schwund, Werbung und Freigetränken beantragt, in der verfahrensgegenständlichen Beschwerde wird eine Erhöhung der Vorsteuern beantragt.

Die Erlösschätzung bei den Getränken basiert auf dem Einkauf des Unternehmens. Im Rahmen der Erklärungslegung vor der abgabenbehördlichen Prüfung wurde der Anteil, den die Mädchen für die Getränkekonsumentation der Gäste erhielten nicht umsatzsteuerlich berücksichtigt. Zudem wurden Kalkulationsdifferenzen festgestellt.

Zum Beschwerdevorbringen führte die Steuerfahndung Linz in ihrer Stellungnahme vom 30.4.2015 aus, dass im Überprüfungszeitraum 2006 im Lokal J 186 Flaschen Sekt gekauft, jedoch nur 83 Flaschen verkauft wurden. Ähnlich unstimmig verhält es sich beim Einkauf und Verkauf von Piccolo und Champagner. Einkauf Piccolo 528 Flaschen, Verkauf jedoch 663 Flaschen, demnach ergibt sich eine Fehlmenge von 135 Flaschen.

Hingegen wurden 9 Flaschen Champagner gekauft und nur 5 Flaschen verkauft.

Personal- bzw. Eigenverbrauch, Schwund und Kundenbewirtung sind daher offensichtlich aus den überschüssigen Getränkevorräten erfolgt.

Vorsteuern stehen entsprechend den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes nur bei Vorlage von gesetzeskonformen Rechnungen zu, daher konnten mangels Vorlage von zum Vorsteuerabzug berechtigenden weiteren Rechnungen keine weiteren Vorsteuern anerkannt werden.

Hinsichtlich des im Beschwerdeverfahren gegen die Abgabenfestsetzungen vorgebrachten Einwandes, dass bei der Kalkulation des Umsatzes aus dem Zigarettenverkauf kein Schwund/Diebstahl berücksichtigt worden sei, der jedoch beim hohen Anteil an "rauchendem Personal" in dieser Branche hoch sei, geht auch die Stellungnahme der Steuerfahndung in Richtung der Anerkennung eines Schwundes von 10 % wie in der Beschwerde beantragt wurde.

Statt einer Zurechnung von € 115,13 wird demnach für die Zwecke der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages nur € 197,37 als Gesamterlös aus Zigarettenverkauf angesetzt, die anderen Parameter sind als qualifizierte Vorprüfung auch für Zwecke des Finanzstrafverfahrens übernehmbar.

Somit ergibt sich ein strafbestimmender Wertbetrag von € 2.442,79.

Nach den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung sind demnach im Lokal J im Jahr 2009 steuerpflichtige Umsätze erzielt worden, die im Rahmen eines Einzelunternehmens des Bf. einer Besteuerung zugeführt hätten werden müssen, was jedoch unterblieb, da es der Bf. unterlassen hat für dieses Unternehmen eine Steuernummer vergeben zu lassen, für 2009 Umsatzsteuervoranmeldungen und für das Jahr 2009 eine Umsatzsteuerjahreserklärung einzureichen.

Der objektive Tatbestand einer Umsatzsteuernachforderung für das Einzelunternehmen des Bf. ergibt sich aus den Prüfungsfeststellungen. Im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren vor dem BFG besteht kein Unmittelbarkeitsgrundsatz, daher können die Protokolle über die im vorhergehenden gerichtlichen Verfahren und im verwaltungsbehördlichen Verfahren getätigten Einvernahmen auch als Grundlage der freien Beweiswürdigung im verwaltungsgerichtlichen Finanzstrafverfahren herangezogen werden.

Das BFG ist zu dem Schluss gekommen, dass nach den vorliegenden Beweismitteln der Bf. im Tatzeitraum Personen beauftragt hat, sein Einzelunternehmen in Form des Lokales J operativ zu führen und es unterlassen hat, seine Tätigkeit und die erzielten Umsätze bei

zum Ende der Erklärungsfrist 30.4.2010 der Abgabenbehörde gegenüber offen zu legen. Da der Bf. zugestanden hat sich in der Branche auszukennen und festgehalten wurde, dass er wegen seiner Vorstrafen selbst keine Konzession bekommen würde, wird davon ausgegangen, dass er eine Verschleierungstaktik gewählt hat, damit die erzielten Umsätze nicht auf seinen Namen steuerlich erfasst werden.

Er hätte ab Schließung des Betriebes fast ein Jahr zur Verfügung gehabt, die Unterlagen aufzuarbeiten und eine entsprechende Erklärung einzureichen. Er hat es demnach als abgabepflichtiger Unternehmer zumindest ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass Jahresumsatzsteuer 2009 verkürzt wird und damit eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a FinStrG einer bescheidmäßig festzusetzenden Abgabe zu verantworten.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Strafrahmen maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. Dieser umfasst nur jene Abgabenbeträge (ungerechtfertigte Gutschriften), deren Verkürzung im Zusammenhang mit den Unrichtigkeiten bewirkt wurde, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 auf Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu erkennen.

Der strafbestimmende Wertbetrag beträgt € 2.244,88 die Strafdrohung € 4.489,76. Die durch die Finanzstrafbehörde verhängte Geldstrafe betrug 13,68 % der Strafdrohung.

Entsprechend der Bestimmung des § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen sind und bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschuldigten zu berücksichtigen sind.

Als mildernd wurde bisher die Unbescholtenheit gewertet.

Der Erschwerungsgrund des mehrmaligen Tatentschlusses fällt wegen Verjährung der Taten für die Vorzeiträume weg. Es bleibt jedoch der hohe Unwert der Tat wegen der Maßnahmen zu deren Verschleierung.

Zu berücksichtigen ist auch, dass keinerlei Schadensgutmachung vorliegt und von einem endgültigen Abgabenausfall auszugehen ist.

Wegen Verjährung der Taten für die Vorzeiträume und Reduzierung des strafbestimmenden Wertbetrages war mit Strafneubemessung vorzugehen.

Nach den Angaben in der mündlichen Verhandlung bezieht der Bf. derzeit Notstandshilfe, es ist daher von schlechten wirtschaftlichen Verhältnissen auszugehen.

Der Senat hält eine Geldstrafe in der Höhe von € 600,00 und eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Tag als tat- und schuldangemessen.

Auch die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit festzusetzende Ersatzfreiheitsstrafe entspricht nach Dafürhalten des erkennenden Senates dem

festgestellten Verschulden des Bf. unter Berücksichtigung des obgenannten Milderungsgrundes und der zwei Erschwerungsgründe.

Kostenentscheidung

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

Zahlungsaufforderung:

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG mit Ablauf eines Monates nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und sind auf das BAWAG-P.S.K.-Konto der Finanzstrafbehörde zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste. Ein Ansuchen um eine allfällige Zahlungserleichterung wäre beim Finanzamt einzubringen.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Der Verwaltungsgerichtshof ist als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen (vgl. VwGH 11.9.2014, Ra 2014/16/0009 oder VwGH 26.2.2014, Ro 2014/02/0039).

Graz, am 14. Mai 2019