



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Salzburg
Finanzstrafsenat Salzburg 1

GZn. FSRV/0019-S/09,
FSRV/0020-S/09

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Salzburg 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Peter Meister sowie die Laienbeisitzer Dr. Walter Zisler und Mag. Gottfried Warter als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen B, vertreten durch Herbert Bitzner, Wirtschaftstreuhänder, Rupertgasse 26, 5020 Salzburg, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und einer Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG über die Berufung des Beschuldigten vom 19. Mai 2009 und des Amtsbeauftragten vom 8. Juni 2009 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 26. Februar 2009, StrNr. 091/2008/00025-001, nach der am 21. Dezember 2009 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten HR Dr. Josef Inwinkl sowie der Schriftführerin Ulrike Kranzinger durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des Amtsbeauftragten wird Folge gegeben und die bekämpfte Entscheidung des Erstsenates in ihrem Ausspruch über Schuld mit Ausnahme betreffend das Faktum Umsatzsteuer 2006 (hinsichtlich welches der Amtsbeauftragte sein Rechtsmittel zurückgenommen hat), Verfahrenseinstellung und Strafe dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:

B ist schuldig, er hat als verantwortlicher Direktor der B-Ltd, L, sohin als Wahrnehmender deren steuerlichen Interessen, im Amtsgebiet des Finanzamtes Salzburg-Stadt vorsätzlich

I.a. in den Jahren 2003 bis 2006 unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 2002 bis 2005 eine

Verkürzung an Körperschaftsteuer in Höhe von insgesamt € 71.137,26 (2002 € 21.826,28 + 2003 € 20.602,28 + 2004 € 21.931,48 + 2005 € 6.777,22) und betreffend das Veranlagungsjahr 2003 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 1.804,89 bewirkt, indem er unter Etablierung einer angeblichen stillen Gesellschaft zwischen der B-Ltd und einer „X Anstalt“ in Liechtenstein, über welche er die Geschäftspost laufen ließ, gegenüber dem Fiskus die Steuerpflicht der in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Umsätze tätigen und von ihm von seinem Wohnsitz in Salzburg aus geleiteten, ein Lager in T besitzenden B-Ltd. verheimlichte, wodurch infolge Unkenntnis der zuständigen österreichischen Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches die genannten bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben in der zitierten Höhe nicht festgesetzt werden konnten, sowie

I.b. betreffend den Voranmeldungszeitraum März 2007 die Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 1.552,30 nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet

und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG (Faktum I. a.) und eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG (Faktum I. b.) begangen,

weshalb über ihn gemäß §§ 33 Abs. 5, 49 Abs. 2 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

€ 25.000,00 (in Worten: Euro fünfundzwanzigtausend)

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

zwei Monaten

verhängt werden.

II. Der Berufung des Beschuldigten wird keine Folge gegeben.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates I als Organ des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 26. Februar 2009, StrNr. 091/2008/00025-001, wurde B der fahrlässigen Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, weil er im Bereich des Finanzamtes Salzburg-Stadt als verantwortlicher Direktor der B-Ltd mit Sitz

in L fahrlässig unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen [Anzeige-,] Offenlegungs- und Wahrheitspflicht [ergänze: durch Unterlassung der Anzeige der Geschäftsleitung der B-Ltd in Österreich, durch Verheimlichung der in Österreich steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze, sowie letztendlich] durch Nichtabgabe von Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2002 bis 2006 Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen waren, und zwar Umsatzsteuer betreffend die Veranlagungsjahre 2003 und 2006 in Höhe von € 1.804,73 (2003) und € 3.055,24 (2006) sowie Körperschaftsteuer betreffend die Veranlagungsjahre 2002 bis 2005 in Höhe von € 21.826,53 (2002), € 20.602,28 (2003), € 8.238,71 (2004) und € 6.777,22 (2005), insgesamt somit in Höhe von € 62.304,62, verkürzt habe (siehe BP-Bericht vom 18. Juli 2007, ABNr. 121032/06), weswegen über ihn nach § 34 Abs. 4 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 15.000,00 verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Wochen ausgesprochen wurde.

Die von B zu tragenden Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 FinStrG pauschal mit € 363,00 bestimmt.

Hingegen wurde ein gegen den Beschuldigten mit Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 9. Juni 2008 wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG betreffend den Zeitraum März 2007 eingeleitetes Finanzstrafverfahren eingestellt.

Der Spruchsenat legte seiner Entscheidung folgende Feststellungen zugrunde:

Der österreichische Staatsbürger B habe seit dem Jahr 2002 einen Handel mit gebrauchten Baugeräten quer durch Europa betrieben, wobei er sich der B-Ltd bediente, einer der österreichischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung ähnlichen Gesellschaftsform nach englischem Recht, deren verantwortlicher Direktor, also Geschäftsführer, er gewesen ist.

Die B-Ltd wurde mit 27. Dezember 2000 ins englische Firmenbuch eingetragen und habe mit 1. Jänner 2002 ihre Geschäftstätigkeit aufgenommen.

Der Handel mit Baugeräten betreffe im Wesentlichen gebrauchte Schalungen, Maschinen, Gerüste usw., die von in Liquidation befindlichen Unternehmen gekauft und umgehend weiterverkauft wurden, teilweise in der Europäischen Union, die meisten Verkäufe erfolgten aber in Drittländer. Wenn nicht alle gekauften Posten sofort weiterverkauft werden konnten, wurden sie in einem Lager in T zwischengelagert. Dort verfügte das Unternehmen jedoch lediglich über einen Container.

Der Beschuldigte habe in Salzburg eine Wohnung besessen, in der er mit seiner Ehegattin lebe.

Seit der Gründung der B-Ltd im Jahre 2002 habe B für diese in Österreich keine Steuererklärungen abgegeben.

Am 6. Juli 2006 habe er allerdings über seinen steuerlichen Vertreter die Zuteilung einer Steuernummer und einer österreichischen UID-Nummer beantragt mit der Begründung, dass ab dem Jahr 2003 sowohl Rechnungen mit 20% österreichischer Umsatzsteuer als auch Exporte aus Österreich in Drittländer durchgeführt würden. Mit diesem Antrag seien ein Fragebogen, ein Registerauszug, eine Unterschriftenprobe und Umsatzsteuererklärungen 2002 und 2003 vorgelegt worden.

Der Beschuldigte habe diesen Antrag zunächst beim Finanzamt Graz gestellt, weil sein steuerlicher Vertreter von dessen Zuständigkeit für ausländische Unternehmen, die Umsätze in Österreich tätigen, ausgegangen wäre. Das genannte Finanzamt habe seine Zuständigkeit jedoch abgelehnt, weshalb letztlich das Finanzamt Salzburg-Stadt (offensichtlich wegen der Wohnadresse des B) für die B-Ltd die Zuständigkeit angenommen habe.

Im Zuge einer Betriebsprüfung im Jahr 2006 wurde Folgendes festgestellt (siehe BP-Bericht vom 18. Juli 2007, ABNr. 121032/06):

Die Geschäftsführung und die Betriebsstätte befinden sich in Österreich, weshalb die B-Ltd in Österreich unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sei.

Die Eingangsrechnungen sind großteils an die Adresse in S adressiert, wo sich auch der Wohnsitz des B befindet.

Der sonstige Geschäftsverkehr wird ebenfalls über diese Adresse abgewickelt.

Das Lager mit einem Bürocontainer befindet sich im Gewerbegebiet in T.

10 % des Gewinnes der B-Ltd seien in Großbritannien versteuert wurden.

Die in Österreich zu versteuernden und finanzstrafrechtlich relevanten Gewinne (unter Außerachtlassung der außerbilanzmäßigen Zurechnungen von angeblichen, nur durch Eigenbelege nachgewiesenen Aufwendungen für im Abgabenverfahren nicht anerkannte Fremdleistungen) betragen daher:

Jahr:	2002	2003	2004	2005

Bilanzgewinn der B-Ltd:	€ 71.328,79	€ 67.327,94	€ 71.672,34	€ 30.120,88
davon 10 % in England versteuert:	- € 7.133,00	- € 6.733,00	- € 7.168,00	- € 3.012,00
aliquoter Bilanzgewinn, steuerpflichtig in Österreich:	€ 64.195,64	€ 60.594,94	€ 64.504,34	€ 27.108,88
Steuersatz KÖSt:	34 %	34 %	34 %	25 %
finanzstrafrechtlich relevante, nicht vorgeschriebene KÖSt daher:	€ 21.826,28	€ 20.602,28	€ 8.238,71 [tatsächlich: € 21.931,48]	€ 6.777,22

Am 4. Juni 2008 sei B zu diesem Sachverhalt als Beschuldigter vernommen worden und habe dabei angegeben, als einziger Direktor der B-Ltd führe er – ohne Personal – deren Geschäfte alleine. Er sei auch für die Buchhaltung und die steuerlichen Angelegenheiten alleine zuständig. Die Buchhaltungsunterlagen bereite er vor und übergebe sie seinem steuerlichen Vertreter zur Durchführung der Buchhaltung und für die Erstellung der Steuererklärungen und Bilanzen. Er löse im Ausland Firmen auf, die zum Teil in Konkurs geraten seien oder eben selbst aufhören, und verkaufe dann die Einrichtungen dieser Firmen meist vor Ort. Wenn das nicht möglich sei, würden diese Waren in T zwischengelagert. Er erfahre über die Auflösung dieser Firmen in der Weise, dass die Firmen ihn kontaktieren. Dabei schrieben die Firmen ihn unter der Salzburger Adresse an. Zum Teil schalte er Anzeigen in Fachzeitschriften und gebe dabei seine Homepage an. In der Homepage sei seine Salzburger Adresse ausgewiesen. In der Homepage sei die englische Adresse nicht ausgewiesen.

Er habe die Konstruktion einer englischen Limited gewählt, weil er die Waren umsatzsteuerfrei einkaufen könne. Er hätte praktisch für jedes Land eine eigene Steuernummer benötigt. Auch würden in England die tatsächlichen Spesen (Reisekosten) abgerechnet und nicht so wie in Österreich nur Tagessätze. Die Konstruktion der B-Ltd mit ihren Vorteilen sei aus verschiedenen Gesprächen mit Händlerkollegen geboren worden. Sein steuerlicher Vertreter habe zwar nicht gewusst, wie die B-Ltd entstanden sei, jedoch habe er nach ihrer Gründung von ihrer Existenz erfahren. In der Folge seien auch österreichische Firmen an die B-Ltd herangetreten und seien [deren Einrichtungen] auch zu kaufen gewesen.

Er habe dann im Jahre 2002 versucht, beim Finanzamt Graz-Stadt eine Steuernummer und UID-Nummer zu erhalten, sei jedoch immer wieder vertröstet worden. Weder das Finanzamt Graz-Stadt noch das Finanzamt Salzburg-Land hätten sich für zuständig erklärt. Letztlich sei dann das Finanzamt Salzburg-Stadt als Wohnsitzfinanzamt zuständig geworden. Die Steuernummer sei nur für die österreichischen Geschäfte, nicht für die ausländischen Geschäfte beantragt worden.

Er habe weder mit seinem steuerlichen Vertreter über die österreichische Steuerpflicht der B-Ltd gesprochen, noch habe er Erkundigungen beim Finanzamt über die österreichische Steuerpflicht eingeholt. Die englischen Steuererklärungen habe er an sein Büro in London gesandt. Dort seien sie dann bearbeitet und dem englischen Finanzamt weitergeleitet worden. Beim Büro in England handle es sich um ein Büro, das für mehrere Firmen die Verwaltung über habe. Dieses Büro stelle etwa auch Exportpapiere für ihn aus und gehöre einer fremden Firma, die für die B-Ltd Dienstleistungen erbringe. Er fahre je nach Bedarf etwa fünf- bis sechsmal im Jahr nach England, um seine Interessen wahrzunehmen und um dem Büro Aufträge zu erteilen. Die Geschäfte bzw. Vorabinformationen erfolgten hauptsächlich über Internet. Er besitze ein Notebook, das er einmal da und einmal dort einsetze. Dann mache er mit dem jeweiligen Verkäufer einen Termin aus, fahre zur Firma in das jeweilige Land, etwa Deutschland, Polen usw., und prüfe dann die Ware an Ort und Stelle. Dort werde auch über den Preis und über die Menge verhandelt. Bei den meisten Firmen zahle er bar, aber erst dann, wenn die Ware auf dem LKW verladen sei. Die Waren würden dann weiterverkauft oder seien bereits schon vorher verkauft worden. Die Käufer überwiesen ihm dann den Kaufpreis auf sein Konto (bei der Raika) in seinem Wohnort.

Der Beschuldigte gehe subjektiv davon aus, sein Unternehmen von seinem Auto aus zu betreiben, wo er über sämtliche Unterlagen udgl. verfüge; sein Unternehmenssitz sei England, weshalb er in Österreich keine Steuern zahlen müsse, sofern es sich nicht um innerösterreichische Umsätze handelt. Bei der Gründung der B-Ltd sei der Beschuldigte davon ausgegangen, zwar in Großbritannien, nicht jedoch in Österreich Steuern zahlen zu müssen. Er habe dies als Vorteil für sich angesehen und wollte mit dieser Konstruktion durchaus Abgaben sparen. Es stehe allerdings nicht fest, dass er mit dieser Möglichkeit konkret rechnete. Seine diesbezüglichen Informationen habe er von Geschäftsfreunden bezogen, mit seinem Steuerberater oder dem Finanzamt habe er die Sache allerdings nicht besprochen. Dass er letztlich 2004 versuchte, in Österreich eine UID-Nummer zu bekommen, sei damit im Zusammenhang gestanden, dass er von seinem Steuerberater auf die innerösterreichischen Umsätze hingewiesen wurde. Zu diesem Zeitpunkt sei aber auch dem Steuerberater nicht

bekannt gewesen, dass eine englische Limited in Österreich steuerpflichtig wird, wenn ihr Geschäftsführer das Unternehmen nicht von Großbritannien, sondern von Österreich aus führt.

Durch das Verhalten des Beschuldigten wären die aus dem Spruch ersichtlichen Abgaben verkürzt worden, wobei er den Schaden zwischenzeitig zur Gänze wieder gut gemacht habe.

In seiner Beweiswürdigung hielt der Erstsenat fest, dass er sich in objektiver Hinsicht auf die Erhebungen der Abgabebehörde stützen konnte, denen der Beschuldigte insofern nicht entgegengetreten sei. Bei den Feststellungen zur subjektiven Tatseite wäre – im Zweifel – von den Angaben des Beschuldigten auszugehen gewesen. Diese seien nach seiner Auffassung nicht als reine Schutzbehauptungen anzusehen, wäre es doch sonst nicht ganz nachvollziehbar, weshalb der Beschuldigte und sein Steuerberater ab 2004 bei mehreren Finanzämtern in Österreich versuchten, eine UID-Nummer zu erhalten. Ein vorsätzlicher Steuerhinterzieher, der durch derartige Anträge die Finanzämter auf sich und seine Tätigkeit aufmerksam macht, müsste schon besonders einfältig sein, welchen Eindruck der Beschuldigte auf den Spruchsenat überhaupt nicht gemacht habe.

Der Beschuldigte habe demnach die aus dem Spruch ersichtlichen Finanzvergehen begangen. Dass der Beschuldigte objektiv unrichtig gehandelt hat, haben er und sein Steuerberater zwischenzeitig eingesehen und anlässlich der Spruchsenatsverhandlung auch zugestanden. In Anbetracht der Feststellungen zur subjektiven Tatseite scheide jedoch die Annahme von Wissentlichkeit, direktem Vorsatz und bedingtem Vorsatz aus, sodass eine Verurteilung nach § 33 FinStrG nicht zu erfolgen hatte. Allerdings sei dem Beschuldigten vorzuwerfen, dass er sich auf eine Auslandskonstruktion eingelassen habe, ohne darüber mit Fachleuten zu sprechen. Für einen Unternehmer sei es fahrlässig, sich diesbezüglich lediglich auf Auskünfte und Gespräche mit Geschäftspartnern oder Freunden zu verlassen. Es wäre daher mit einer Verurteilung nach § 34 FinStrG vorzugehen gewesen; hinsichtlich des Zeitraums März 2007 jedoch mit einer Einstellung, weil im Voranmeldungsbereich Fahrlässigkeit nicht strafbar sei.

Bei der Strafzumessung wertete der Senat als mildernd die volle Schadensgutmachung, das Tatsachengeständnis des Beschuldigten und seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, als erschwerend hingegen den langen Tatzeitraum.

Gegen dieses Erkenntnis haben sowohl der Amtbeauftragte als auch der Beschuldigte das Rechtsmittel der Berufung erhoben.

Vom Amtsbeauftragten wurde das Erkenntnis in seinem gesamten Inhalt und Umfang angefochten.

In der nachgereichten Begründung wurde im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Betreffend der Schuldform wurde ausgeführt, dass der Beschuldigte langjähriger Unternehmer und auch kaufmännisch ausgebildet sei. Er bestreite auch nicht, ein steuerliches Grundwissen zu haben.

Fest stehe, dass die Geschäftsführung und die Betriebsstätte der B-Ltd sich in Österreich befinden. Die Eingangsrechnungen seien großteils an die Adresse in Salzburg adressiert, wo sich auch der Wohnsitz des B befindet. Das Lager mit einem Bürocontainer befindet sich im Gewerbegebiet von T. Die Kontakte mit den Firmen seien so erfolgt, dass diese den Beschuldigten unter der Salzburger Adresse kontaktierten. Die Homepage weise nur die Salzburg Adresse aus. Weiters wurden die Grundlagen für die englischen Steuererklärungen von B in Österreich aufbereitet und dann via Internet an das englische Büro weitergeleitet (siehe dazu Spruchsenatserkenntnis AS 156 und 157). Die Käufer der Waren überwiesen den Kaufpreis auf sein Konto bei einer Raiffeisenbank in Salzburg.

Fest stehe daher, dass der Beschuldigte als Vertreter der B-Ltd zwar Geschäfte quer durch Europa tätigte, die Geschäfte aber immer ihren Ausgang in Salzburg haben bzw. er in Salzburg seine Geschäftstätigkeit entfaltete.

B habe die Konstruktion einer englischen Firma nur gewählt, um sich steuerliche Vorteile zu verschaffen. Es entspreche auch nicht der Lebenserfahrung, dass in Gesprächen mit verschiedenen Händlerkollegen, in den die Konstruktion der Limited geboren wurde, nicht auch über die steuerlichen Vorteile dieser Konstruktion bzw. über die Steuervermeidung in Österreich gesprochen wurde.

Tatsache sei auch, dass der Beschuldigte eine Zeit lang dem steuerlichen Vertreter nichts über die Existenz der Limited erzählt habe.

Der Beschuldigte wusste auch, dass das Büro in England einer fremden Firma gehöre und diese die Verwaltung für mehrere Firmen hatte. In der Hauptsache sei die Firma in England von B damit beauftragt gewesen – wie eine Steuerberatungskanzlei – die englischen Steuererklärungen für den Beschuldigten zu verfassen und abzugeben.

Der Beschuldige habe über die Beschaffenheit des englischen Büros und dessen Tätigkeit Bescheid gewusst.

Weiters gebe der Beschuldigte selbst zu, die Konstruktion der Limited gewählt zu haben, um sich steuerliche Vorteile zu verschaffen.

Deshalb sei von einem planmäßigen, wohl durchdachten Vorgehen des Beschuldigten auszugehen.

Zumindest habe es B für möglich gehalten und sich auch damit abgefunden, dass seine Vorgangsweise in Österreich zu einer Steuerersparnis führt. Nach Ansicht des Amtsbeauftragten sei daher zumindest bedingter Vorsatz gegeben.

Die Meinung des Spruchsenates, dass ein vorsätzlicher Steuerhinterzieher keine UID-Nummer beantragen würde, könne nicht geteilt werden, da der einzige Grund für diese Maßnahme darin bestanden habe, die in Österreich getätigten Umsätze auf Anraten des steuerlichen Vertreters bekannt zu geben. B habe nämlich damit rechnen müssen, dass diese Umsätze im Rahmen einer Betriebsprüfung bei einem seiner Geschäftspartner der österreichischen Finanzbehörde früher oder später zur Kenntnis gebracht würden.

Zur Strafhöhe führte der Amtsbeauftragte aus, dass die höhere Qualifizierung der Schuld notwendigerweise auch zu einer höheren Strafbemessung führe. Zudem sei im Spruchsenatserkenntnis bei der Strafbemessung die General- und Spezialprävention nicht berücksichtigt worden. Der Beschuldigte sei immer noch weiter tätig (Spezialprävention) und die Strafbemessung bei Anwendung solcher Konstruktionen, wie hier die Gründung einer englischen Limited zwecks Steuerersparnis, sollte auch für andere Abgabepflichtige zur Abschreckung dienen (Generalsprävention).

Es werde daher beantragt, eine „schuldsprechende Berufungsentscheidung“ zu fällen sowie gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine tat- und schuldangemessene Strafe zu verhängen.

Der Vorwurf einer gewerbsmäßigen Vorgangsweise war gegenüber dem Beschuldigten weder im erstinstanzlichen Verfahren noch durch den Amtsbeauftragten in seinem Rechtsmittel erhoben worden.

Vom Beschuldigten wurde ebenfalls fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung erhoben, welches sich allein gegen die Höhe der festgesetzten Strafe richtet.

Er könne nicht verstehen, warum er, der aus Unwissenheit die Steuern nicht entrichtet habe und der nach erfolgter Vorschreibung der Steuern den Rückstand so schnell wie möglich (in

Raten innerhalb von 13 Monaten) bezahlt habe, auch noch fast 25 % [zusätzlich an] Strafe bezahlen solle.

Er bestreite dabei nicht den festgestellten Tatbestand einer fahrlässigen Abgabenverkürzung. Er habe sich da zu sehr auf seine Kollegen verlassen, welche ihm die Firmenkonstruktion empfohlen haben.

Er könne eine Strafe von € 15.000,00 + € 363,00 an Kosten aus seinem Einkommen von € 700,00 monatlich nicht aufbringen. Die B-Ltd laufe auf Grund der Wirtschaftskrise äußerst schlecht, so dass die vorhandene Ware derzeit kaum verkauft werden könne. Somit könne er so viel Geld nicht aus der Firma nehmen.

Er beantrage daher die Herabsetzung des Strafbetrages auf die Hälfte, somit auf € 7.500,00.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wurde die Sach- und Rechtslage ausführlich erörtert.

Zu den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Beschuldigten wurden – entsprechend den Angaben des B – folgende Feststellungen getroffen:

Der Beschuldigte ist nunmehr Pensionist und beträgt die Pension derzeit, aufgrund eines Abzuges durch die Sozialversicherung, € 800,00 monatlich. Ab voraussichtlich Ende 2010 werde die Pension ca. € 1.200,00 betragen. Derzeit übergebe B gerade den Betrieb an den Sohn, selbständig tätig ist er dann nicht mehr.

Er habe keine Sorgepflichten und werde er derzeit von seiner Gattin, die ebenfalls in Pension ist, finanziell unterstützt.

Die B-Ltd existiert noch, wird aber in der nächsten Zeit in eine GmbH, deren Anteile von seinem Sohn gehalten werden, umgewandelt.

Aktivvermögen besitzt der Beschuldigte keines.

Der Vorsitzende hat zunächst auf einen Rechenfehler betreffend das Veranlagungsjahr 2004 verwiesen, wonach die verkürzte Körperschaftsteuer tatsächlich € 21.931,48 (bisher € 8.238,71) beträgt, sodass insgesamt somit eine gerichtliche Zuständigkeit für ein Verfahren wegen Abgabenhinterziehung gegeben gewesen wäre. Der strafbestimmende Wertbetrag

hinsichtlich der Körperschaftsteuer der Jahre 2002 bis 2005 belaufe sich – siehe oben – auf € 71.137,26.

In Reaktion darauf schränkte der Amtsbeauftragte seine Schuldberufung in Bezug auf die Verkürzung der Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr 2006 (in Höhe von € 3.055,24) ein und stellte die erstinstanzliche Qualifizierung als fahrlässige Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG außer Streit.

Inhaltlich erörtert zur Klärung der subjektiven Tatseite wurde insbesondere das Verhalten des Beschuldigten, welcher zur Abwehr der andrängenden Gläubiger und Vermeidung einer Besteuerung seiner fortgesetzten gewerblichen Betätigung im Jahre 2002 neben der B-Ltd mit Vertrag vom Mai 2002 einen Gesellschaftsvertrag mit einer ihm zuzurechnenden X-Anstalt in Liechtenstein als stillen Gesellschafter geschlossen hat, wobei eine Gewinnaufteilung in Form von 10 % zu 90 % zu Gunsten der eine Zahl- und Briefkastenstelle darstellenden X vereinbart wurde, sohin überhaupt nur 10 % des Gewinnes aus der Betätigung versteuert und die restlichen 90 % von ihm brutto für netto schwarz bezogen wurden.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß [§ 98 Abs. 3 FinStrG](#) hat die Finanzstrafbehörde unter Berücksichtigung der Ergebnisses des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht; bestehen Zweifel, so darf die Sache nicht zum Nachteil des Beschuldigten angenommen werden.

Für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens haben die Finanzstrafbehörden nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch der subjektiven Tatseite den Nachweis zu führen; bleiben Zweifel bestehen, sind diese zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) 1988 (in der zu den Tatzeitpunkten geltenden Fassung) auf Basis der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zur Niederlassungsfreiheit iSd Art 43 iVm Art 48 EG-V und in Übereinstimmung mit herrschender Lehre und Verwaltungspraxis (siehe im Detail z.B. für viele *Hohenwarter* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 1 Rz 56 bis 58; *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG, § 1 Tz 31 f) werden juristische Personen des privaten Rechtes wie eine ihre Geschäftsleitung nach Österreich verlegende britische Limited (vergleichbar einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach österreichischem Recht; hier konkret: die verfahrensgegenständliche B-Ltd) nach österreichischem Abgabenrecht in Österreich

unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie im Inland ihre *Geschäftsleitung* oder ihren Sitz einrichten. Dabei erstreckt sich die unbeschränkte Steuerpflicht auf alle in- und ausländischen Einkünfte iSd § 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) 1988.

Im Gegensatz zum Sitz einer Körperschaft (hier: London) ist der Ort der Geschäftsleitung keiner rechtsgeschäftlichen Gestaltung zugänglich. Als Ort der Geschäftsleitung gilt nach [§ 27 Abs. 2 Bundesabgabenordnung](#) (BAO) der Ort, an dem sich „der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“ befindet. Das ist der Ort, an dem der für die (laufende) Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird, wo also die wesentlichen Geschäftsentscheidungen fallen, die dann im Tagesgeschäft umgesetzt werden (vgl. *Hohenwarter* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 1 Rz 48).

Dieser Ort der Willensbildung ist für die B-Ltd ohne jeglichen Zweifel und von den Parteien außer Streit gestellt nicht ihre durch eine fremde Firma betreute Anschrift an ihrem Sitz in London, an welchem deren Erfüllungsgehilfen nach Maßgabe der ihnen von B übermittelten Informationen Steuererklärungen für den britischen Fiskus erstellt haben, sondern der Ort gewesen, an welchem der Beschuldigte als einziger Entscheidungsträger der B-Ltd diese seine strategischen Entscheidungen in Bezug auf das Unternehmen getroffen hat. War dieser Ort dezentralisiert, ist er dort, wo sich in organisatorischer Hinsicht die bedeutungsvollste Stelle der Lenkung und Leitung befunden hat. Dieser Ort ist im gegenständlichen Fall, folgt man den objektiven Spuren des Geschäftslebens, welche für den Beschuldigten auch nicht zu verbergen waren (siehe die Feststellungen des Prüfers über die tatsächliche Anschrift der Geschäftspost und die eingeschränkten Gegebenheiten im Warenlager der B-Ltd in T E) – ebenfalls außer Streit gestellt – die Wohnanschrift des B in S gewesen.

Sind nun wie hier Sitz und Ort der Geschäftsleitung insoweit auseinander gefallen, dass sich daraus Anknüpfungspunkte für eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht sowohl in Großbritannien als auch in Österreich ergeben haben, liegt eine Doppelansässigkeit vor, bei welcher eine andernfalls sich möglicherweise ergebende Doppelbesteuerung unter Beachtung der Normen eines dieses betreffenden Abkommens aufzulösen ist.

Art. 4 Abs. 3 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung bei den Steuern vom Einkommen, BGBl Nr. 390/1970, regelt den Fall der Doppelansässigkeit von juristischen Personen zwischen Österreich und Großbritannien dergestalt, dass diese als in dem Vertragsstaat ansässig gelten, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.

Da sich in London laut Aktenlage auch keine Betriebsstätte (zur Definition siehe auch Art. 5 des genannten Doppelbesteuerungsabkommens) der B-Ltd befunden hat, sondern allenfalls eine betreute Poststelle, wäre tatsächlich der Republik Österreich im strafrelevanten Zeitraum das vollständige Besteuerungsrecht hinsichtlich des Welteinkommens der B-Ltd zugestanden.

Im Zweifel zu Gunsten für den Beschuldigten (siehe unten) geht der Berufungssenat aber von der nicht mit vollständiger Gewissheit auszuschließenden Möglichkeit aus, dass B in Anbetracht der vom britischen Fiskus – wenngleich durch die Täuschungen des Beschuldigten selbst veranlasst – vorgenommenen teilweisen Besteuerung des Einkommens der B-Ltd sich insoweit in einem entschuldbaren Irrtum befunden hat, als er davon ausgegangen wäre, nur der von ihm mittels der liechtensteinschen X Anstalt dem Unternehmen unversteuert entnommene 90%ige Gewinnanteil wäre der rechtmäßigen Besteuerung durch den österreichischen Fiskus entzogen worden.

Gemäß [§ 119 Abs. 1 BAO](#) haben Abgabepflichtige bzw. Wahrnehmende deren steuerlichen Interessen (hier: der Beschuldigte B als Direktor und 100%iger Eigentümer für die B-Ltd) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg. cit. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen, wozu auch Körperschaftsteuererklärungen und Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Ebenso haben gemäß [§ 120 Abs. 1 BAO](#) die Abgabepflichtigen bzw. deren Wahrnehmende dem zuständigen Finanzamt alle Umstände binnen Monatsfrist (§ 121 BAO) anzuzeigen, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen oder Umsatz die persönliche Abgabepflicht begründen. In gleicher Weise ist nach § 120 Abs. 2 leg. cit. die Begründung eines gewerblichen Betriebes (einer Betriebsstätte) bzw. einer sonstigen selbständigen Erwerbstätigkeit dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen.

Gemäß § 21 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer bzw. dessen Wahrender seiner steuerlichen Interessen (hier also B) spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 2 UStG 1994 selbst zu berechnen war. Die Voranmeldung galt als Steuererklärung. Der

Unternehmer (der Wahrnehmende) hatte eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Wurde die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet oder ergab sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfiel gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 bzw. laut § 1 einer Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl II 1998/206, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung. Ab dem 1. Jänner 2003 galt Letzteres nur mehr für diejenigen Unternehmer, deren Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr die Summe von € 100.000,00 nicht überstiegen hatte.

Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 bzw. § 24 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz 1988 iVm §§ 39, 42 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 wurde der Unternehmer bzw. eine juristische Person wie die B-Ltd nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatz- und Körperschaftsteuer veranlagt, wobei von vom Wahrnehmenden seiner steuerlichen Interessen entsprechende Steuererklärungen abzugeben waren. Diese Steuererklärungen waren gemäß § 134 Abs. 1 BAO bis Ende März bzw. bis Ende April und im Falle der elektronischen Einreichung bis Ende Juni des Folgejahres (Rechtslage ab dem 20. Dezember 2003) einzureichen.

Im nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (§ 5 EStG 1988) zu führenden diesbezüglichen steuerlichen Rechenwerk einer dem österreichischen Steuerrecht unterliegenden juristischen Person (hier: der B-Ltd) waren jedenfalls sämtliche Erlöse zu erfassen, welche unter Abzug tatsächlich angefallener betrieblich veranlasster Aufwendungen bzw. Ausgaben gewinnerhöhend bzw. verlustmindernd wirkten.

Wurden diese erwirtschafteten Mittel aber durch den Direktor B als verantwortlichen Entscheidungsträger dem Betriebsvermögen für nichtbetriebliche Zwecke entnommen, indem er unter dem Vorwand, eine Liechtensteinsche Anstalt (als für den österreichischen Fiskus nicht zugängliche Poststelle des Beschuldigten) namens X als „stille Gesellschafterin“ an der B-Ltd zu 90 % beteiligt zu haben, weshalb dieser ein entsprechender Gewinnanteil zuzurechnen wäre (und auch insoweit eine Besteuerung durch den britischen Fiskus zu umgehen), stellte ein tatsächlicher Geldfluss an bzw. über die X Anstalt an B eine verdeckte Gewinnausschüttung an ihn als Gesellschafter der B-Ltd dar, welcher gemäß [§ 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988](#) dem Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) unterlegen wäre.

Dieser ansich naheliegende Verdacht wurde jedoch durch den Betriebsprüfer bzw. durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz nicht weiter verfolgt.

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

Gemäß [§ 49 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) macht sich stattdessen – ist eine wissentliche Vorgangsweise nicht mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit erweislich – in diesem Zusammenhang einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer zumindest bedingt vorsätzlich derartige selbst zu berechnende Umsatzsteuervorauszahlungen nicht spätestens jeweils am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet. Dabei wirkt aber strafbefreiend, wenn der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesen Zeitpunkten die Höhe der geschuldeten Beträge bekannt gegeben wird.

Hingegen macht sich derjenige – anstelle von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG oder Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG – einer Abgabenhinterziehung gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem er beispielsweise als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen eines Unternehmers den Beginn und den Umstand der unternehmerischen Betätigung der zuständigen Abgabenbehörde in Österreich nicht anzeigt, keine Umsatzsteuervoranmeldungen einreicht, keine Zahllasten entrichtet und auch keine Umsatzsteuerjahreserklärung einreicht, sodass das zuständige Finanzamt infolge Unkenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer nicht mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist festzusetzen vermag (§ 33 Abs. 3 lit. a 2. Alternative FinStrG).

Gleiches gilt auch für den Fall des unbekannt bleibenden Anspruches an Körperschaftsteuer: Verheimlicht der Wahrnehmende der steuerlichen Interessen einer nach britischem Recht gegründeten Limited gegenüber dem österreichischen Fiskus vorsätzlich den Umstand, dass deren Geschäftsleitung nach Österreich verlegt wurde bzw. in Österreich eingerichtet wurde, sodass die zuständige Abgabenbehörde die Körperschaftsteuer nicht mit Ende der

Erklärungsfrist festsetzen kann, ist ebenfalls eine Hinterziehung nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) bewirkt.

Gemäß [§ 34 Abs. 1 FinStrG](#) macht sich der fahrlässigen Abgabenverkürzungen schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 leg. cit. bezeichnete Taten fahrlässig begeht.

Eine gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a FinStrG (in der zu den verfahrensgegenständlichen Tatzeiten geltenden Fassung) hat zu verantworten, wer derartige Abgabenhinterziehungen begeht und es ihm dabei darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Bedingt vorsätzlich handelt dabei nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Absichtlich handelt gemäß § 5 Abs. 2 StGB ein Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

Gemäß § 8 Abs. 2 FinStrG handelt hingegen fahrlässig, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

Den vorgelegten Akten ist nun folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Nach erfolgter Insolvenz des als Einzelunternehmer tätig gewesenen B hatte der österreichische Fiskus 1997 Abgabenforderungen in Höhe von ATS 259.991,70 (umgerechnet € 18.894,34) wegen Uneinbringlichkeit abzuschreiben (Buchungsabfrage vom 22. Oktober 2006, Arbeitsbogen des FA Salzburg-Stadt, ABNr. 121032/06).

Zur Fortführung seiner wirtschaftlichen Betätigung als Baugerätehändler nach abgewickeltem Konkurs über sein Vermögen und noch immer verbleibenden Bankschulden in Höhe von

Millionen ATS sah sich B veranlasst, eine für seine Interessen geeignete Firmenkonstruktion zu verwenden.

Er ließ am 27. Dezember 2000 im diesbezüglichen Register in London die obgenannte, in seinem Eigentum befindliche B-Ltd mit Sitz in L und sich selbst als alleinigen Direktor eintragen, um ohne Belästigung durchandrängende Gläubiger von S aus neuerlich Handelsgeschäfte tätigen zu können (siehe die diesbezügliche Company Register Information, genannter Arbeitsbogen).

Damit hatte er auch Abstand vor dem österreichischen Fiskus gewonnen, welcher auch – siehe oben – seine Forderungen als uneinbringlich bewertete.

Tatsächlich blieben die Einkünfte des B in Österreich auch auf Dauer unversteuert.

Allerdings hätte nun die B-Ltd – so aus der Sicht der britischen Krone – ihren Gewinn in Großbritannien zu versteuern gehabt und hätte sich der Einwand, dass die juristische Person aufgrund der Geschäftsleitung in Österreich und fehlender Betriebsstätte in England dort nicht steuerpflichtig wäre, vermutlich als fatal erwiesen, da ein allfälliges britisches Rechtshilfeersuchen nach Österreich zur Aufklärung des Sachverhaltes wahrscheinlich den österreichischen Fiskus auf den Plan gerufen hätte.

Als Lösung aus diesem Dilemma besorgte sich B auf dem florierenden Markt der gesellschaftsrechtlichen Steuervermeidungsinstrumente eine zu seiner Verfügung stehende Briefkastengesellschaft namens X Anstalt mit Sitz in Liechtenstein, welche er am 1. Mai 2002 einen Gesellschaftsvertrag mit der B-Ltd schließen ließ (Kopie des Vertrages siehe Arbeitsbogen). Mit Hilfe der darin aufscheinenden Gewinnverteilung X Anstalt : B-Ltd im Verhältnis 90% : 10% brachte er die britische Abgabenbehörde dazu, nur 10 % der Gewinne der B-Ltd zu besteuern.

Die Einschaltung der Liechtensteinschen Anstalt brachte den weiteren Vorteil mit sich, dass B die Zusammenhänge zwischen der britischen Limited und der in Österreich ausgeübten geschäftlichen Betätigung noch weiter verwischen konnte. So ließ er auch die Verwaltung der B-Ltd durch eine Liechtensteinsche Steuerberatungskanzlei durchführen, welche dafür der X Anstalt Rechnungen legte (siehe Kopien im Arbeitsbogen).

Um nur ja keine deutliche Spur zwischen der B-Ltd in London und dem Ort der Geschäftsleitung bzw. seiner Wohnanschrift zu legen, wurden sogar die Unterlagen, die die B-

Ltd in England erstellt hat bzw. bekommen hat, dem B über die Liechtensteinsche Anstalt nach S gesendet (Aussage des B vor dem Berufungssenat).

In Österreich hätte B gegenüber dem Finanzamt Salzburg-Stadt den Beginn der unternehmerischen und gewerblichen Betätigung der B-Ltd von S aus anzeigen müssen, was er wohlweislich unterlassen hat.

Die Geschäfte des B bzw. der B-Ltd florierten, weshalb die B-Ltd im Jahre 2002 Erlöse in Höhe von € 501.768,27 (€ 389.439,00 aus Exporten in Drittländer zuzüglich € 111.407,00 aus innergemeinschaftlichen Lieferungen) und einen Gewinn in Höhe von € 71.328,69 (davon finanzstrafrechtlich relevant € 64.195,69) erzielte.

Betreffend das Veranlagungsjahr 2002 hätte B für die B-Ltd beim Finanzamt Salzburg-Stadt bis zum Ablauf des 31. März 2003 eine Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung einreichen müssen, was nicht geschehen ist.

Infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des diesbezüglichen Abgabenanspruches ist am 31. März 2003 eine finanzstrafrechtlich relevante Verkürzung an Körperschaftsteuer in Höhe von € 21.826,28 eingetreten. Die Abgabe wurde mittels Gutbuchungen vom 20. Juli 2007 und einer Saldozahlung vom 31. August 2007 nachträglich entrichtet (Buchungsabfrage vom 6. November 2009).

Erst am 7. Juli 2006 reichte der Wirtschaftstreuhänder H beim Finanzamt Salzburg-Land für die B-Ltd eine Umsatzsteuererklärung für 2002 nach, in welcher eine Umsatzsteuergutschrift von € 2.828,14 angegeben wurde (Veranlagungsakt des FA Salzburg-Stadt betreffend die B-Ltd, Veranlagung 2002).

Die Geschäfte der B-Ltd bzw. des B nahmen weiter an Umfang zu und es ergab sich die Schwierigkeit, dass der Beschuldigte Waren vor ihrem Weiterverkauf zwischenlagern musste, wofür er 2003 ein Lager in T E einrichtete.

2003 erzielte die B-Ltd Erlöse in Höhe von € 765.805,59 (€ 321.367,32 aus Exporten in Drittländer zuzüglich € 407.552,77 aus innergemeinschaftlichen Lieferungen und zuzüglich weiteren umsatzsteuerpflichtigen Lieferungen aus dem Zwischenlager in Höhe von € 36.593,00 an österreichische Abnehmer) und einen Gewinn in Höhe von € 67.327,94 (davon finanzstrafrechtlich relevant € 60.594,94) erzielte.

Betreffend das Veranlagungsjahr 2003 hätte B für die B-Ltd beim Finanzamt Salzburg-Stadt bis zum Ablauf des 30. Juni 2004 eine Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung einreichen müssen, was nicht geschehen ist.

Infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des diesbezüglichen Abgabenanspruches ist am 30. Juni 2004 eine finanzstrafrechtlich relevante Verkürzung an Körperschaftsteuer in Höhe von € 20.602,28 und an Umsatzsteuer in Höhe von € 1.804,89 eingetreten. Die Abgaben wurden mittels Saldozahlungen vom 31. August 2007, 10. Oktober 2007, 13. November 2007, sowie Gutbuchungen vom 20. November 2007 nachträglich entrichtet (Buchungsabfrage vom 6. November 2009).

Erst am 7. Juli 2006 reichte der Wirtschaftstreuhänder H beim Finanzamt Salzburg-Land für die B-Ltd eine Umsatzsteuererklärung für 2003 nach, in welcher die Umsatzsteuerschuld von € 1.804,89 offen gelegt wurde (Veranlagungsakt des FA Salzburg-Stadt betreffend die B-Ltd, Veranlagung 2002). Wollte man im Sinne der Verwaltungspraxis die eingereichte Umsatzsteuerjahreserklärung als Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG verstehen, käme dieser mangels Darlegung der Verfehlung, mangels rechtzeitiger Entrichtung (Ende der Nachfrist 27. August 2007) sowie mangels Benennung des B als aus der Selbstanzeige Begünstigten (siehe [§ 29 Abs. 5 FinStrG](#)) keine strafaufhebende Wirkung zu.

2004 erzielte die B-Ltd Erlöse in Höhe von € 615.841,54 (€ 300.208,08 aus Exporten in Drittländer zuzüglich € 184.943,36 aus innergemeinschaftlichen Lieferungen und zuzüglich weiteren Lieferungen aus dem Zwischenlager in Höhe von € 31.344,23 an österreichische Abnehmer, in Höhe von € 76.070,22 an Kunden in Drittländern und in Höhe von € 23.009,87 an Kunden in der Europäischen Union) und einen Gewinn in Höhe von € 71.672,34 (davon finanzstrafrechtlich relevant € 64.504,34) erzielte.

Betreffend das Veranlagungsjahr 2004 hätte B für die B-Ltd beim Finanzamt Salzburg-Stadt bis zum Ablauf des 30. Juni 2005 eine Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung einreichen müssen, was nicht geschehen ist.

Infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des diesbezüglichen Abgabenanspruches ist am 30. Juni 2005 eine finanzstrafrechtlich relevante Verkürzung an Körperschaftsteuer in Höhe von € 21.931,48 eingetreten. Die Abgabe wurde mittels Gutbuchungen vom 20. November 2007, vom 11. Dezember 2007, vom 1. Februar 2008 und vom 21. Februar 2008 sowie mittels Saldozahlungen vom 12. Dezember 2007, 11. Jänner

2008, 19. Februar 2008, 18. März 2008 und 15. April 2008 nachträglich entrichtet (Buchungsabfrage vom 6. November 2009).

Erst am 7. Juli 2006 reichte der Wirtschaftstreuhänder H beim Finanzamt Salzburg-Land für die B-Ltd eine Umsatzsteuererklärung für 2004 nach, in welcher eine Umsatzsteuergutschrift von € 4.410,18 angegeben wurde (Veranlagungsakt des FA Salzburg-Stadt betreffend die B-Ltd, Veranlagung 2002).

2005 erzielte die B-Ltd Erlöse in Höhe von € 264.990,94 (€ 175.246,86 aus Exporten in Drittländer zuzüglich € 21.526,00 aus innergemeinschaftlichen Lieferungen und zuzüglich weiteren Lieferungen aus dem Zwischenlager in Höhe von € 2.700,00 an österreichische Abnehmer, in Höhe von € 18.200,00 an Kunden in Drittländern und in Höhe von € 47.200,20 an Kunden in der Europäischen Union) und einen Gewinn in Höhe von € 30.120,88 (davon finanzstrafrechtlich relevant € 27.108,88) erzielte.

Betreffend das Veranlagungsjahr 2005 hätte B für die B-Ltd beim Finanzamt Salzburg-Stadt bis zum Ablauf des 30. Juni 2006 eine Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung einreichen müssen, was nicht geschehen ist.

Infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des diesbezüglichen Abgabenanspruches ist am 30. Juni 2006 eine finanzstrafrechtlich relevante Verkürzung an Körperschaftsteuer in Höhe von € 6.777,22 eingetreten. Die Abgabe wurde mittels Saldozahlungen vom 15. April 2008 und 16. Mai 2008 sowie Gutbuchungen vom 5. Mai 2008 nachträglich entrichtet (Buchungsabfrage vom 6. November 2009).

Am 7. Juli 2006 langte laut Veranlagungsakt beim Finanzamt Salzburg-Land ein Schreiben des Wirtschaftstreuhänders H für die B-Ltd ein, in welchem er ausführte:

„Finanzamt Salzburg-Land

{Anschrift}

Salzburg, 6. Juli 2006

Betr.: St.Nr.: neu. {B-Ltd}

Sehr geehrte Damen und Herren!

In der Anlage überreiche ich einen Fragebogen sowie die Umsatzsteuererklärungen 2003 und 2004 für obige Firma. Das Unternehmen betreibt quer durch Europa einen Handel mit gebrauchten Baugeräten. Im Wesentlichen werden gebrauchte Schalungen, Maschinen,

Gerüste usw. gekauft und umgehend weiterverkauft, teilweise innerhalb der EU, die meisten Verkäufe erfolgen aber in Drittländer. Die meisten Waren berühren niemals Österreich. die dabei erzielten Gewinne sind in England zu versteuern.

Da bei den gekauften Posten manchmal nicht der gesamte Posten auf einmal weiterverkauft werden konnte, hat die Firma in T einen Lagerplatz gemietet und die gebrauchten Wirtschaftsgüter zwischengelagert. Von dort aus wird einiges wieder ins Drittland verkauft, einiges auch im Inland, besonders im Falle von Versteigerungen, welche auf dem Lagerplatz durchgeführt werden.

Ab dem Jahre 2003 wurden daher sowohl Rechnungen mit 20% österreichischer Umsatzsteuer gestellt als auch Exporte aus Österreich in Drittländer durchgeführt. Diese Umsätze wurden bisher nicht erklärt, aber auch keine Vorsteuern abgezogen. es fallen Vorsteuern insbesondere von der Lagerplatzmiete, von Transportkosten nach Österreich und Fremdleistungen (Kranarbeiten) an.

Ich war ursprünglich der Meinung, das Finanzamt Graz wäre für die englische Firma zuständig. nach mehreren Kontakten erfuhr ich aber, dass bei einem Auslieferungslager das örtliche Finanzamt zuständig sei.

Da nunmehr die österreichischen Kunden auf der an sie gerichteten Rechnung auch eine österreichische UID-Nummer des Lieferanten verlangen, braucht die Firma nunmehr dringend Steuernummer und UID-Nummer.

Ich ersuche daher um rasche Behandlung meines Anliegens. Für Rückfragen stehe ich gerne zur Verfügung. Da ich ab 15. 7. Urlaub mache, ersuche ich um Erledigung in der nächsten Woche.

Mit freundlichen Grüßen

{Unterschrift und firmenmäßige Zeichnung durch H}

Anlagen:

Fragebogen

Registerbestätigung

Unterschriftprobenblatt B

Umsatzsteuererklärungen 2003 und 2004"

Bei diesem Schreiben fällt auf, dass der steuerliche Vertreter der B-Ltd in Österreich von einer Versteuerung der Erlöse aus dem Verkauf der Waren in England spricht und der Umstand der bis dato unterbliebenen Versteuerung von 90 % der Erlöse (durch das Vorschieben der Liechtensteinschen Anstalt) penibel ausgelassen wird.

Am 19. September 2006 übermittelte H dem Finanzamt Salzburg-Stadt für die B-Ltd per FinanzOnline eine Umsatzsteuererklärung für 2005, in welcher eine Umsatzsteuergutschrift von € 9.627,76 angegeben wurde (genannter Arbeitsbogen).

Wenn der Beschuldigte auf Befragen als Motiv für sein Verhalten gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden auf eine nach seiner Schilderung aber leider vorerst immer vergebliche Kontaktaufnahme verweist, mit welcher er in Österreich eine Steuernummer angestrebt habe, um hier mit der B-Ltd von T E aus legal steuerbare und auch steuerpflichtige Umsätze tätigen zu können, ist ihm zu entgegnen, dass er solches aber in den Jahren 2003 bis 2005 mit Umsätzen in Höhe von € 36.593,00 (2003), € 31.344,23 (2004) und € 2.700,00 (2005) tatsächlich ja insofern nicht getan hat. Nichts und niemand hätte die B-Ltd davon abhalten können, die laut Gesetz geforderten Abgabenerklärungen – siehe oben – bei österreichischen Abgabenbehörden einzureichen.

Auch hat sich die Beratung durch seinen Steuerberater ab Anfang 2003 vor dem Einschreiten der Betriebsprüfung nicht auf den Aspekt einer Körperschaftsteuerpflicht in Österreich, sondern lediglich auf die Umsatzpflicht bei Lieferungen aus T bezogen.

Das aus dem dokumentierten Verhalten des B herausleuchtende strategische Konzept zur Vermeidung der Versteuerung des von ihm aus seinen Handelsgeschäften erzielten Gewinnes (die Umsatzsteuer fällt in Anbetracht der Art der von ihm gehandelten Waren in der Unternehmerkette nicht ins Gewicht) rechnete sich nur dann, wenn es B gelungen war, die Besteuerung sowohl in Österreich als auch in Großbritannien (größtenteils) zu vermeiden, was ja auch stattgefunden hat. Hätte er lediglich seine Handelsgeschäfte nach seinem persönlichen Konkurs weiter betreiben wollen, hätte es genügt, sich in Österreich einen GmbH-Mantel zuzulegen, was ihm weitaus billiger gekommen wäre; Gleiches gilt bei fehlender Gewerbeberechtigung.

Der Beschuldigte hat aber – so seine eigenen Angaben – in einschlägigen Foren und Medien gezielt recherchiert, sich dort das entsprechende Wissen verschafft und dieses auch umgesetzt. Gerade in diesem Milieu wird bei Erbringung der Dienstleistung durch versierte Dunkelmänner aber auch damit geworben, welche Art an Besteuerung bei Inanspruchnahme

der Dienstleistung rechtswidrigerweise vermieden werden kann, weil ja andernfalls der uninformierte Kunde die geforderten Entgelte nicht begleichen möge.

Der Beschuldigte ist ein erfahrener Geschäftsmann, welchem auch ohne dem oben geschilderten Wissenserwerb nicht verborgen geblieben ist, dass die Besteuerung der in den Statten der Europäischen Union und in den übrigen Wirtschaftsländern erzielten Einkommen dermaßen geregelt ist, dass ein solches nicht auf legale Weise gleichsam ausgeblendet werden kann. Gerade weil ihm das bekannt gewesen ist, hat er ja den Aufwand bei der Organisation seiner Geschäfte und deren Verdunkelung auf sich genommen.

Ein steuerliches Konzept nach dem Motto: „Erstens: Den Österreichern erzähle, dass Du in England versteuerst. - Zweitens: Den Engländern erzähle, dass Du in Liechtenstein versteuerst. – Drittens aber: Versteuerst Du bis auf einen kleinen Rest gar nichts!“ erkennt auch der in steuerlichen Angelegenheiten völlig Unbedarfe als wohl im Widerspruch zu den anzuwendenden Steuergesetzen.

Das Verhalten des B erschließt insoweit eine hohe deliktische Energie, indem er nach einem groß angelegten Plan mit gleichsam konspirativen Elementen gehandelt hat, von welchem er viele Jahre hindurch nicht abgewichen ist.

Der Berufungssenat geht daher in Abwägung der Beweisergebnisse davon aus, dass der Beschuldigte nicht lediglich – wie vom Erstsenat angenommen – fahrlässig, sondern zumindest mit Vorsatz gehandelt hat.

Einzuräumen ist ihm im Zweifel lediglich, dass dieser bedingte Vorsatz in Bezug auf die Verkürzungen an österreichischer Körperschaftsteuer sich nicht zu einem Wissen verdichtet hat, weil bei verständiger Betrachtung aus der Sicht des Finanzstrafäters die vage Möglichkeit bestanden hat, dass das Recht zur Erhebung der Körperschaftsteuer tatsächlich Großbritannien zugewiesen war.

B hat daher den Vorwurf gegen sich gelten zu lassen , es ernstlich für möglich gehalten zu haben, dass aufgrund der Unkenntnis der zuständigen österreichischen Abgabenbehörde über die von ihm in S geleitete gewerbliche Betätigung der B-Ltd, veranlasst durch die von ihm unterbliebenen Informationen, Körperschaftsteuern in der nach dem österreichischen Steuerrecht vorgesehenen Höhe nicht fristgerecht festgesetzt werden könnten, und sich aber – so aus seinem weiteren Verhalten zu erschließen – damit abgefunden hat.

Bei erweislichem bloßem bedingtem Vorsatz ist auch der unrechtsverschärfende Aspekt einer (absichtlich) gewerbsmäßigen Begehungsweise im Sinne des § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG in der zur Tatzeit bzw. zum Zeitpunkt der erstinstanzlichen Entscheidung geltenden Fassung nicht erfüllt.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer hat B sein grundsätzliches Wissen um seine Säumigkeit in der Berufungsverhandlung eingestanden.

In Bezug auf den Voranmeldungszeitraum März 2007 ist aber zugunsten des B ergänzend auszuführen: Richtig ist, dass er ansich als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der B-Ltd bis zum Ablauf des 15. Mai 2007 die Zahllast in Höhe von € 1.552,30 zu entrichten und die diesbezügliche Voranmeldung beim Finanzamt Salzburg-Stadt einzureichen gehabt hätte.

Außer Zweifel steht, dass B auch in Kenntnis seiner Entrichtungspflicht bis zum 15. Mai 2007 bzw. selbstredend auch bis zum fünften Tag nach Fälligkeit gewesen ist.

In Anbetracht der anhängigen Betriebspprüfung, bei welcher die Schlussbesprechung erst am 13. Juli 2007 stattgefunden hat, ist es aber im Zweifel zugunsten für B möglich, dass er von einer ohnehin schon gegebenen Information der Abgabenbehörde ausgegangen ist, weshalb im Zweifel die vorsätzliche Verletzung der Pflicht zur Einreichung der Voranmeldung und damit der Tatbestand einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG nicht erwiesen werden kann. Solcherart verbleibt aber der Sachverhalt als Erfüllung des Tatbestandes einer bloßen Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG strafbar.

Die Umsatzsteuervorauszahlung wurde nachträglich durch Saldozahlung am 17. Juni 2008 entrichtet (Buchungsabfrage vom 6. November 2009).

Betreffend das Veranlagungsjahr 2006 ist der erstinstanzliche Schuldspruch wegen fahrlässiger Verkürzung an Körperschaftsteuer in Höhe von € 3.055,24 nach § 34 Abs. 1 FinStrG infolge der diesbezüglichen Berufungseinschränkung des Amtsbeauftragten in Rechtskraft erwachsen.

In Anbetracht des Beginnes der Betriebspprüfung, welche zur Aufdeckung des strafrelevanten Sachverhaltes geführt hat, bereits am 24. Oktober 2006, noch vor dem Zeitpunkt der außer Streit gestellten fahrlässigen Verkürzung einer Jahresumsatzsteuer für 2006 mit Ende Juni 2007, ist insoweit ein Verschulden des B eine zu vernachlässigende Größe und wird dieses Faktum bei der Strafberechnung – siehe unten – außer Ansatz gelassen.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG werden Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 FinStrG erforderlichenfalls auf eine Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten zu erkennen. Das Erfordernis einer solchen Freiheitsstrafe liegt im gegenständlichen Fall in Anbetracht der geänderten Lebensumstände des B nicht (mehr) vor.

Gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG sind Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG mit einer Geldstrafe bis zur Hälfte der nicht bzw. nicht zeitgerecht entrichteten Selbstbemessungsabgabe zu ahnden.

Gemäß § 21 FinStrG Abs. 1 und 2 FinStrG ist eine einheitliche Geldstrafe unter Aufsummierung der auf die einzelnen Taten entfallenden Strafdrohungen auszumessen.

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafrahmen, innerhalb dessen diese tatsächliche Geldstrafe festzusetzen ist, beträgt daher $\text{€ } 21.826,28 + \text{€ } 20.602,28 + \text{€ } 21.931,48 + \text{€ } 6.777,22 + \text{€ } 1.804,89 = \text{€ } 72.942,15 \times 2$ ergibt $\text{€ } 145.884,30$ zuzüglich $\text{€ } 1.552,30 : 2$ ergibt $\text{€ } 776,15$, insgesamt somit (ohne – wie ausgeführt – das Faktum der fahrlässigen Verkürzung an Umsatzsteuer für 2006) $\text{€ } 146.660,45$.

Dabei ist gemäß [§ 23 Abs. 1 FinStrG](#) Grundlage für die Strafbemessung die Schuld des Täters.

Gemäß Abs. 2 und 3 dieser Bestimmung sind bei Bemessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen; ebenso sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Wie erwähnt, beträgt der angedrohte Strafrahmen bis zu $\text{€ } 146.660,45$.

Hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und lägen bei B durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse vor, ergäbe sich daher als Ausgangswert ein Geldstrafenbetrag von etwa gerundet $\text{€ } 73.000,00$.

Rechtswidrige Steuervermeidungspraktiken wie die verfahrensgegenständlichen Umtriebe des B haben budgetäre Größenordnungen und verstärken ob des von ihnen bewirkten Steuerausfalles die Belastung der Volkswirtschaften der Europäischen Gemeinschaft, weshalb grundsätzlich eine strenge Bestrafung geboten wäre.

In dieselbe Richtung weist der Umstand der aus seinem Handeln zutage getretenen besonderen deliktischen Energie des B als zu bedenkender spezialpräventiver Aspekt. Gegen diesen wiederum gerichtet ist der Umstand, dass der Beschuldigte laut seinen Angaben seine selbständige Betätigung in Kürze beenden wird, wenngleich er noch auf seinen Sohn, dem er seine Geschäfte übergibt, auch abgabenschädlichen Einfluss nehmen könnte.

Den zwecks Generalprävention strafverschärfenden Tendenzen und dem Erschwerungsgrund des längeren Tatzeitraumes stehen aber als mildernd gegenüber die finanzstrafrechtliche Unbescholteneit des Beschuldigten, die vorgenommene Schadensgutmachung, die letztlich erfolgte Mitwirkung an der Aufklärung des Sachverhaltes, sodass in gesamthafter Überlegung der obige Ausgangswert doch auf € 50.000,00 abzumildern ist.

Die gegebene schlechte Einkommens- und Vermögenslage ist mit einem weiteren Abschlag um die Hälfte zu bedenken.

Die verbleibende Geldstrafe von € 25.000,00 beträgt somit lediglich etwa 17 % des Strafrahmens.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei aber die ungünstigen finanziellen Verhältnisse des Beschuldigten außer Ansatz zu lassen sind.

Zu Kontrollzwecken wäre auch auf den Umstand zu verweisen, dass üblicherweise pro einer Geldstrafe von € 7.000,00 bis 8.000,00 eine Ersatzfreiheitsstrafe von etwa einem Monat üblich ist; dieser Wert wird aber durch die absolute oberer Strafgrenze von drei Monaten eingeschränkt.

Der Beschuldigte wird mit seiner Strafberufung auf die obigen Ausführungen verwiesen.

Wie von ihm zutreffend angeführt, ist die erfolgte Schadensgutmachung trotz seiner angespannten Finanzlage ein entsprechender Milderungsgrund, welcher aber die Verschärfung der Strafsanktion in spruchgemäßer Höhe nur zu verringern, nicht aber gänzlich zu hindern vermag.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 363,00 festzusetzen ist, und erweisen sich als rechtens.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, 21. Dezember 2009