



## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Salzburg 1 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstraßbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Doris Schitter sowie die Laienbeisitzer Ing. Franz Junger und Dipl.Ing. Dr. Christoph Aigner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen RF, vertreten durch DDr. Hans Esterbauer, 5020 Salzburg, Ignaz-Harrer-Straße 17, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs.2 lit.a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 16. Jänner 2003 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Finanzamt Salzburg-Stadt vom 14. November 2002, StrLNr. 120/98, nach der am 26. April 2004 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, des Mag. Bernhard Kontur für DDr. Hans Esterbauer, des Amtsbeauftragten HR Dr. Alfred Schmidt sowie der Schriftführerin Eleonore Zankl durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

**I.** Der Berufung des Beschuldigten wird **teilweise Folge** gegeben und das angefochtene Erkenntnis in seinem Ausspruch über Schuld und Strafe wie folgt abgeändert:

**I.1.** RF ist schuldig, er hat als selbständiger Unternehmer im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Stadt vorsätzlich

**I.1.a.** selbst zu berechnende Abgaben, nämlich Vorauszahlungen an Umsatzsteuer, betreffend Oktober 1995 in Höhe von S 50.429,--, betreffend Dezember 1995 in Höhe von S 92.274,-- und betreffend Jänner 1996 in Höhe

von S 50.607,-- nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet und auch die geschuldeten Abgaben bis zu diesen Zeitpunkten nicht zumindest der Abgabenbehörde bekannt gegeben, sowie

**I.1.b.** unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21

Umsatzsteuergesetz 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Monate Februar bis September 1996 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt S 490.431,-- (02/96 S 72.804,-- + 03/96 S 47.381,-- + 04/96 S 93.225,-- + 05/96 S 63.258,-- + 06/96 S 55.695,-- + 07/96 S 89.692,-- + 08/96 S 10.446,-- + 09/96 S 57.930,--) bewirkt, indem er die Entrichtung der Vorauszahlungen bis zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten unterlassen hat, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Er hat hiedurch zu Faktum I.1.a. Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit. a FinStrG und zu Faktum I.1.b Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG begangen.

Aus diesem Grund wird über ihn gemäß §§ 33 Abs.5, 49 Abs.2 iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** von

**€ 9.000,--**

(in Worten: Euro neuntausend)

und gemäß § 21 FinStrG eine **Ersatzfreiheitsstrafe** von

**fünf Wochen**

verhängt.

**I.2.** Das unter der StrLNr. 120/98 des Finanzamtes Salzburg-Stadt gegen RF überdies wegen des Verdachtes, er habe betreffend die Monate Februar bis Mai 1995 ebenfalls Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen gemäß § 33

Abs.2 lit. a FinStrG begangen, anhängige Finanzstrafverfahren wird im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

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

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 14. November 2002 im – nach einer zur Durchführung ergänzender Beweisaufnahmen mittels Berufungsentscheidung eines Berufungssenates als Organ der ehemaligen Finanzlandesdirektion für Salzburg als [damalige] Finanzstrafbehörde zweiter Instanz vom 19. Oktober 2000, GZ. RV 321/1-6/00, erfolgten Behebung eines ersten Spruchsenatserkenntnisses vom 4. Februar 2000 – fortgesetzten erstinstanzlichen Finanzstrafverfahren gegen den Beschuldigten zu StrLNr. 120/98 wurde RF schuldig gesprochen, er habe als selbständiger Unternehmer, nämlich als Steuerberater, im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Stadt vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen, nämlich durch verspätete Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Februar, März, April, Mai und Dezember 1995 sowie durch Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume Oktober 1995, Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August und September 1996, Verkürzungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer betreffend Februar, März, April, Mai, Dezember 1995 in Höhe von insgesamt S 334.269,-- [umgerechnet € 24.292,27], betreffend Oktober 1995 in Höhe von S 50.430,-- [umgerechnet € 3.664,89], sowie betreffend Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September 1996 in Höhe von insgesamt S 540.371,-- [umgerechnet € 39.270,29] bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Er habe hiedurch Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG begangen, weshalb über ihn nach dem Strafsatz des § 33 Abs.5 [ergänze: iVm § 21 Abs.1 und 2] FinStrG eine Geldstrafe von € 18.000,-- und [ergänze: gemäß § 20 FinStrG] für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben eine Ersatzfreiheitsstrafe von zwei Monaten verhängt worden ist.

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

Dieser Entscheidung legte der Spruchsenat folgende Feststellungen zugrunde [allfällige Ergänzungen des Berufungssenates in eckiger Klammer]:

RF ist am 22. Oktober 1947 in Wien geboren, Österreicher [, geschieden] und finanzstrafrechtlich unbescholten. Es war bis Sommer 1997 in S als selbständiger Steuerberater mit dem Kanzleisitz in G tätig. Nunmehr arbeitet er als Konsulent [zum Zeitpunkt der Berufungsverhandlung: als selbständiger Unternehmensberater] in Wien mit einer monatlichen Verdienstsomme von netto € 1.000,-- [von den geschätzten monatlichen Mitteln für private Zwecke in Höhe von € 2.000,-- werden laut seinen Angaben im Berufungsverfahren € 1.000,-- für sein Schuldenregulierungsverfahren zu GZ. 64 S 24/02 h, Bezirksgericht Innere Stadt Wien (Laut Insolvenzdatei Beschluss vom 21. Oktober 2002 Quote von 5%, zahlbar in 10 Teilen zu je 0,5%, Ende der Frist für den Zahlungsplan ist der 31. Oktober 2009), verwendet. ]. RF hat kein Vermögen und ist sorgepflichtig für zwei Söhne, geboren 1984 und 1986.

Betreffend die Voranmeldungszeiträume Februar bis Mai und Dezember 1995:

Die diesbezüglichen Voranmeldungen habe er wesentlich verspätet eingereicht und Umsatzsteuer nicht abgeführt. Am 9. August 1995 habe der Beschuldigte die fehlenden Voranmeldungen für die Monate Februar bis Mai 1995 vor Beginn einer abgabenbehördlichen Prüfung vorgelegt, diejenige für Dezember 1995 habe er am 5. April 1996 an die Abgabenbehörde übersandt.

Bereits 1995 habe sich RF mit seinem Unternehmen in erheblichen wirtschaftlichen Schwierigkeiten befunden und bestanden auch Rückstände gegenüber der Abgabenbehörde.

Die damalige Gattin des Beschuldigten MF habe in seiner Kanzlei mitgearbeitet und war auch für sein Bankkonto zeichnungsberechtigt. MF bereitete die Belege für die Buchhaltung vor, nicht jedoch die Umsatzsteuervoranmeldungen, und erstellte auch nicht die Zahlscheine für die Umsatzsteuervorauszahlungen. Diese Angelegenheiten seien von einem der Sachbearbeiter [in der Steuerberatungskanzlei des RF] erledigt worden. Die ausgefüllten Zahlscheine habe MF zur Bank gebracht, wobei sie auch die Überweisungen an das Finanzamt durchführte [besser offenbar: veranlasste].

Die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume Februar bis Mai und Dezember 1995 habe RF verspätet vorgelegt, weil in seinem Unternehmen erhebliche wirtschaftliche Schwierigkeiten bestanden haben.

RF habe aufgrund seiner beruflichen Qualifikation genau über die ihn treffenden Verpflichtungen Bescheid gewusst, ebenso wäre er damals mit seiner Gattin MF in gutem beruflichen Kontakt gewesen und sei er von dieser insbesondere über die ihn persönlich treffenden Angelegenheiten informiert worden, wozu er auch durch seine ihn ganz allgemein gegenüber den Kanzleimitarbeitern treffende Überwachungspflicht [verhalten hat].

Der Beschuldigte habe in der Folge zwar – teilweise im Vollstreckungswege – Zahlungen geleistet, ohne aber diese den genannten geschuldeten Zahllasten zu widmen. Ihm war aber genau bekannt, dass bei nicht ausdrücklicher Widmung [bei unterbliebener Verrechnungsweisung] Zahlungen [Teilzahlungen eines Rückstandes am Abgabekonto von Gesetzes wegen] stets auf die ältesten Verbindlichkeiten [Anmerkung: und offenbar sohin nicht auf der Abgabenbehörde im Übrigen ja noch unbekannte Umsatzsteuerzahlungsansprüche] angerechnet werden. RF habe mit seiner Gattin über die ihn treffenden steuerlichen Angelegenheiten gesprochen, wäre informiert gewesen, dass entsprechende Voranmeldungen [einzureichen bzw. entsprechende Vorauszahlungen] zu tätigen sind. RF habe aber "absichtlich und wissentlich" entsprechende Voranmeldungen und Zahlungen nicht getätigt.

Betreffend die Voranmeldungszeiträume Oktober 1995 und Jänner bis September 1996:

Der Beschuldigte RF habe 1994 seine Büroräumlichkeiten vergrößert. In diesem Zusammenhang habe er für einen Teil des von ihm selbst angemieteten Bürokomplexes mit seinem damaligen Klienten K einen Untermietvertrag abgeschlossen. K war auch berechtigt, die Infrastruktur des Steuerberatungsbüros einschließlich der technischen Ausstattung und Mitarbeiter mitzubenützen.

In der Folge jedoch sei es zu einem Auseinanderleben von K und RF gekommen, was letztlich auch zu Strafanzeigen und Verfahren führte. Am 27. März 1996 habe RF auch die Vollmacht zur steuerlichen Vertretung des K zurückgelegt.

K habe damals gekannt einen gewissen S. Dieser habe Kontakt zu einer Firma in Prag gehabt, "welcher Optionen zu Grundstücken" [gemeint offenbar: welche Optionsrechte zum Verkauf von Grundstücken] innegehabt habe. K habe RF und S zusammengebracht, wobei die drei Personen Geschäftsmöglichkeiten in der tschechischen Republik besprachen. K sollte durch

Inserate und andere Aktionen versuchen, die Grundstücke zu verwerten, RF sollte für die steuerliche Seite zuständig sein.

In der Folge sei es jedoch zu keinerlei solchen Grundstücksgeschäften in der tschechischen Republik gekommen.

Die finanzielle Lage von RF und K habe sich verschlechtert, weshalb es dazu gekommen sei, dass K an RF zehn mit Datumsangaben zwischen 6. Oktober 1995 und 30. September 1996 versehenen Rechnungen [Anmerkung: diesbezügliche Kopien siehe Finanzstrafakt I Bl. 65 ff] gelegt habe, welche unbezahlt geblieben sind und denen auch keine konkrete Leistung gegenübergestanden [zugrunde gelegen] sei. RF und K hätten eine tatsächliche Realisierung der Rechnungen nicht beabsichtigt. Es wäre vereinbart gewesen, dass diese Rechnungen "Proforma-Rechnungen" [konkreter: Scheinrechnungen] sein sollten. Sie haben angebliche Leistungen in Zusammenhang mit [den obgenannten] Grundstücksvermittlungen in der tschechischen Republik betroffen, wobei die Leistungen nicht entsprechend konkretisiert wären.

K habe [das Ausstellen der Scheinrechnungen] als Freundschaftsdienst gegenüber RF angesehen, welcher ihn darum zwecks Geltendmachung von Vorsteuern ersucht hätte. Die Scheinrechnungen seien in der Zeit um Oktober 1995 herum verfasst und ausgestellt worden. RF habe deren Ausstellung nur deshalb veranlasst, weil er von der Abgabenbehörde [rechtswidrigerweise] Vorsteuerbeträge im Ausmaß von insgesamt S 684.000,-- [zugestanden] erhalten wollte.

In seiner Beweiswürdigung verweist der Ersten Senat auf den Umstand, dass RF eine berufliche Ausbildung als Steuerberater durchlaufen habe und über einige Jahre hinweg selbständig als Steuerberater tätig gewesen ist. Er habe daher in ganz besonderem Maße über die ihn treffenden Verpflichtungen gegenüber der Abgabenbehörde Bescheid gewusst.

RF bestreite nicht, dass sich im Laufe der Jahre die finanzielle Situation seines Unternehmens schlecht entwickelt habe und entsprechende Rückstände bei der Abgabenbehörde vorhanden gewesen waren.

Entgegen der Behauptung des RF betreffend die Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen für die die Voranmeldungszeiträume Februar bis Mai und Dezember 1995, wonach er von seiner Gattin bzw. den Mitarbeitern seiner Steuerberatungskanzlei nicht entsprechend informiert worden wäre, sei bei realistischer Betrachtungsweise davon auszugehen, dass MF bei [damals] aufrechter Ehe und ihrer

Mitarbeit in der Steuerberatungskanzlei wohl auch RF in dessen eigenen steuerlichen Angelegenheiten entsprechend informiert habe. Gegenteiliges sei gänzlich unglaubwürdig. Obwohl die Zeugin MF bei ihrer Einvernahme vor dem Spruchsenat sichtlich bemüht gewesen sei, RF zu entlasten, fänden sich in ihrer Aussage Passagen, aus denen zu ersehen sei, dass durchaus auch entsprechende Informationen [an RF] und Eingriffshandlungen von seiner Seite erfolgt seien. Die zeugenschaftlich vernommene Betriebsprüferin MK hatte an ihre diesbezüglichen Amtshandlungen keine konkreten Erinnerungen mehr und musste auf den Inhalt der Akten verweisen. Die Zeugin EG habe zur Wahrheitsfindung nichts beizutragen vermocht, da sie sich an detaillierte Vorgänge in Anbetracht des Zeitablaufes nicht mehr zu erinnern vermochte.

Die den Beschuldigten belastende, schlüssige Aussage des Zeugen K über die Qualität der gegenständlichen Rechnungen als Scheinrechnungen habe den Ersten Senat überzeugt, zumal auch die übrigen in diesem Zusammenhang befragten Zeugen (PS, EM u.a.) bestätigt hätten, dass entsprechende Tätigkeiten und Geschäftsabschlüsse in der tschechischen Republik nicht erfolgt seien. So habe auch der Zeuge HH den Beschuldigten gar nicht gekannt und mit K nicht über Grundstücksgeschäfte gesprochen, habe der Zeuge EH weder RF noch K erkannt und wäre es ihm unerklärlich gewesen, wieso er von der Verteidigung als Zeuge genannt werden konnte. Der Zeuge PS habe im Wesentlichen nur geschildert, dass K von ihm mehrfach Geld für die Einrichtung eines Büros in Tschechien haben wollte, vermochte aber keinen Zusammenhang mit RF herzustellen. Der Zeuge RW verneinte Geschäfte mit K, dieser sei in der Folge an seinen Schwiegervater PS herangetreten, ohne dass konkret Geschäftsabschlüsse erfolgt seien. Auch der Zeuge RL habe sich in diese Richtung geäußert. Der Zeuge CH erklärte, mit RF keinen geschäftlichen Kontakt gehabt zu haben und von K nur gefragt worden zu sein, ob er nicht Investoren für Geschäfte in Tschechien aufreiben könne. Auch der Zeuge S habe deutlich erklärt, dass es zu keinen Vertragsabschlüssen und zu keinen Vermittlungsprovisionen gekommen sei; konkrete Leistungen des K für RF hätten nicht vorgebracht werden können. In der Gesamtschau seien also den gegenständlichen Rechnungen keine tatsächlichen Leistungen zugrunde gelegen, weshalb RF Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG in objektiver und subjektiver Hinsicht zu verantworten habe.

Bei der Strafzumessung wertete der Ersten Senat als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Beschuldigten, eine teilweise Schadensgutmachung, und ein teilweises Geständnis in Form der verspäteten Vorlage der Voranmeldungen betreffend die Monate Februar bis Mai und Dezember 1995, als erschwerend keinen Umstand. Unter Hinweis

insbesondere auf die erforderliche Spezial- und Generalprävention hielt der Erstsenaat die von ihm verhängte Geldstrafe für tat- und schuldangemessen.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 16. Jänner 2003, wobei im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Entgegen der Feststellung des Spruchsenates habe RF die Umsatzsteuervorauszahlungen für die Zeiträume Februar bis Mai und Dezember 1995 zwischenzeitlich beglichen. Er habe auch nicht „absichtlich und wissentlich die entsprechenden Voranmeldungen nicht getätigt“ [wohl: absichtlich die entsprechenden Vorauszahlungen nicht getätigt bzw. die diesbezüglichen Voranmeldungen nicht eingereicht]. Laut der Beweislage wäre er nämlich bis zum Zeitpunkt der Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen [offenkundig: bis zum 9. August 1995] nicht in Kenntnis der Nichtbezahlung der Umsatzsteuervorauszahlungen bzw. der Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen gewesen. So habe die Zeugin MF am 10. Dezember 1999 ausgesagt, dass sie damals eine Zeichnungsberechtigung am Konto des Beschuldigten gehabt habe und die Zahlscheine zur Bank gebracht und die Überweisungen an das Finanzamt durchgeführt habe [Finanzstrafakt I Bl. 139]. Über Vorhalt, dass 1995 Voranmeldungen verspätet bzw. überhaupt nicht abgegeben worden sind, habe MF erklärt, sie wäre schlampig gewesen, habe nach Ermessen bezahlt und die Belege einfach liegen gelassen [Finanzstrafakt I Bl. 140]. Auch anlässlich ihrer Einvernahme am 3. April 2002 habe MF wiederum ausgesagt, dass in der Kanzlei eine Sachbearbeiterin die Umsatzsteuerangelegenheiten bearbeitet und die Voranmeldungen vorbereitet habe. Die Überweisungen der Umsatzsteuervorauszahlungen habe MF aufgrund ihrer Bankvollmacht durchgeführt, wobei die Voranmeldungen und die Zahlscheine immer vom jeweils zuständigen Sachbearbeiter gekommen wären. Die Unterlagen wären vom Sachbearbeiter fertig vorbereitet gewesen. Wenn MF Unklarheiten hatte, hätte sie diesen gefragt. RF wäre in diesen Bereich nicht involviert gewesen, die Angelegenheiten seien von MF in Zusammenarbeit mit dem Sachbearbeiter erledigt worden. RF habe sich nur allgemein erkundigt, ob alles in Ordnung gehe [Finanzstrafakt II Bl. 315 f]. Auch die Zeugin EG habe diese Aussage insoferne bestätigt, als sie den allgemeinen Kanzleiablauf derart geschildert habe, dass die Umsatzsteuerangelegenheiten, die Erstellung der Voranmeldungen, sowie die Bezahlung der Umsatzsteuerschuld nicht vom Beschuldigten persönlich, sondern durch die jeweils zuständigen Sachbearbeiter durchgeführt worden sei [wobei anzumerken ist, dass die Zeugin hinsichtlich der Durchführung des Zahlungsverkehrs ausdrücklich anmerkte, dass dies eine Angelegenheit der Familie F gewesen sei, vgl. Finanzstrafakt II Bl. 350]. Auch das Ergebnis der UVA-Prüfung für Februar bis Mai 1995 habe keine Beanstandungen der



entrichteten Umsatzsteuer für Jänner bis August 1995 ergeben, wie durch die Zeugin MK, welche die Prüfung als unauffällig in Erinnerung hatte, bestätigt worden sei [Finanzstrafakt II Bl. 330].

Die Verantwortung des Beschuldigten entspräche geradezu einer typischen Lebenssituation. Im arbeitsteiligen Wirtschaftsleben konzentrierte sich ein Steuerberater auf komplizierte Steuerfälle und delegierte Routinearbeiten wie Umsatzsteuervoranmeldungen und die Entrichtung von Vorauszahlungen an entsprechend ausgebildete Mitarbeiter. MF verfüge über eine abgeschlossene Ausbildung in der Handelsakademie, weshalb RF, der zum Tatzeitpunkt [im Tatzeitraum] über drei Kanzleien in Österreich mit rund 600 Klienten und 20 Mitarbeitern verfügt habe, darauf vertraute, dass seine zwischenzeitig geschiedene Gattin MF das Richtige mache. MF wäre jedoch „zum Zeitpunkt 1995“ nicht darüber informiert gewesen, dass die verspätete Entrichtung einer Umsatzsteuervorauszahlung einen Strafrechtstatbestand bewirkte, wenn nicht stattdessen eine Voranmeldung abgegeben werde. Da dieser Sachverhalt im Mai 1995 zum ersten Mal aufgetreten sei, könne es dem Beschuldigten nicht zum Vorwurf gemacht werden, diese Fallkonstruktion nicht zuvor ausdrücklich besprochen zu haben. Die Nichtzahlung und gleichzeitige Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldung [vermutlich: Umsatzsteuervoranmeldungen] hätte dadurch einige Zeit durch RF unentdeckt bleiben können. Auch von einem Steuerberater könne nicht erwartet werden, dass er seine Mitarbeiter ständig dahingehend kontrolliere, ob diese die in ihre Verantwortungsbereich liegenden Bankgeschäfte pünktlich durchführten. Die Darstellung des Beschuldigten, er habe, nachdem er erfahren habe, dass seine Mitarbeiterin Vorauszahlungen nicht durchgeführt, diese sofort entsprechend belehrt, wäre sohin widerspruchsfrei und nachvollziehbar.

Wäre RF hingegen bereits zuvor davon informiert gewesen, dass die pünktliche Zahlung der Umsatzsteuer nicht möglich sei, dann hätte dieser jedenfalls die fristgerechte Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen, allenfalls verbunden mit einem Ersuchen um Zahlungserleichterung, veranlasst. Gerade für einen Wirtschaftstreuhänder bestünde kein vernünftiges Motiv, die fristgerechte Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen hintanzuhalten, da es auf der Hand liege, dass die Finanzbehörde nach kurzer Zeit herausfinden muss, dass für den betreffenden Zeitraum keine Umsatzsteuerbuchungen auf dem Abgabenkonto bei der Behörde vorliege. Die damit verbundene, geradezu zwangsläufige Folge, sich der Strafverfolgung und [der Gefahr] eines Verlustes der Berufsberechtigung auszusetzen, stünde kein wie immer gearteter entsprechender Nutzen gegenüber. Auf dem Abgabenkonto des Beschuldigten hätte ein Negativsaldo bestanden, der auch bereits in

Exekution gezogen gewesen sei, weshalb es keinen wesentlichen Unterschied gemacht hätte, wenn die Beträge der Umsatzsteuervorauszahlung hinzugekommen wären.

Die Einreichung der Voranmeldungen am 9. August 1995 wäre ein Rücktritt vom Versuch gemäß § 14 FinStrG.

Da das Abgabenkonto 1995 ohnedies mit einem über den Umsatzsteuerschulden liegenden Steuerrückstand belastet gewesen sei, wäre durch die verspätete Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen auch kein Verzögerungsschaden entstanden.

K habe zwar S vor den gegenständlichen Vorfällen S als Klienten der Steuerberatungskanzlei zu RF gebracht, die Vereinbarung zwischen S und RF vom 2. Oktober 1995 sei aber ohne Initiative des K zustande gekommen.

Die gegenständlichen Rechnungen des K an RF seien keine als Freundschaftsdienst erstellte Scheinrechnungen zur Erschwindelung von Vorsteuern im Ausmaß von S 684.000,-- gewesen. So seien nämlich die Aussage des K in sich und in Gegenüberstellung mit den vorliegenden schriftlichen Vereinbarungen und Rechnungen widersprüchlich: Bei seiner Aussage als Beschuldigter [Verdächtiger] [am 28. August 1998] habe er nämlich angegeben, dass die gegenständlichen Rechnungen [ergänze laut Protokoll: glaublich] im August 1996 gleichzeitig mit der Vereinbarung über die Vermittlung geschrieben und etwa zwei Monate später storniert worden [Finanzstrafakt Bl. I 45 f], bei seiner Zeugeneinvernahme am 1. Februar 2002 aber habe er angegeben, die Vereinbarung sei tatsächlich am 6. Oktober 1995 abgeschlossen worden und auch wären die gegenständlichen Rechnungen am gleichen Tag mit verschiedenen Rechnungsdaten versehen ausgestellt worden [Finanzstrafakt II Bl. 271 ff]. Die Behauptung, dass die Rechnungen alle zum gleichen Zeitpunkt erstellt worden seien, sei durch die Aussage von MF [Finanzstrafakt I Bl. 137 f] und durch die unterschiedliche Diktion der Schriftstücke widerlegt. Wären die Rechnungen lediglich aufgrund eines Freundschaftsdienstes zur Erlangung von Vorsteuern in Höhe von S 684.000,-- erstellt worden, hätte der Beschuldigte als Steuerberater K wohl veranlasst, Rechnungen zu erstellen, welche auch ohne Verweis auf die zugrunde liegende Vereinbarung geeignet gewesen wären, einen Vorsteuerabzug zu ermöglichen, ohne einen Verdacht auf fingierte Rechnungen oder auf steuerbefreite bzw. nicht steuerbare Umsätze zu erwecken. Hätte K fingierte Rechnungen ausgestellt, wäre er auch als Mitbeschuldigter zu behandeln gewesen, weshalb seine Einvernahme als Zeuge vor dem Spruchsenat im Hinblick auf die Bestimmung des § 103 lit.d FinStrG sich als schwerer Verfahrensmangel erweise. Auch lasse sich keine Motivation des K, sich Mittäter einer Abgabenhinterziehung schuldig zu machen, ohne daraus einen

entsprechenden Vorteil zu haben, zumal er solcherart ja die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer selbst schulde. Auch habe im Jahr 1996 erwiesenermaßen zwischen RF und K keine Freundschaft bestanden, weshalb ein solcher „Freundschaftsdienst“ nicht nachvollziehbar sei.

Durch die angehörten Zeugen seien sehr wohl konkrete Leistungen des K in Zusammenhang mit der Suche nach Financiers zum Zwecke einer Grundstücksverwertung in Tschechien nachgewiesen worden: PS habe ausgesagt, K wäre daran interessiert gewesen, ihn dazu zu bewegen, in ein Projekt mit Wohnbebauungen zu investieren [Finanzstrafakt II Bl. 274]. Der Zeuge RW habe erklärt, dass an ihn durch K und RF die Beteiligung an Grundstücksgeschäften in der Tschechischen Republik herangetragen worden sei. K habe erklärt, er habe jetzt den RF los, woraus zu erschließen sei, dass K vorher für RF nach Financiers gesucht habe [Finanzstrafakt II Bl. 313]. Der Zeuge RL habe ausgesagt, dass, nachdem RF den Kontakt mit K hergestellt habe, K mit S zu diesem in die Firma gekommen sei und eine Beteiligung an einer Wohnanlage in Tschechien nahegelegt wurde, wobei es darum ging, dass zunächst Grün- in Bauland umgewidmet werden und danach eine Bebauung erfolgen sollte. Er sollte bei diesem Projekt Geldgeber sein und als Investor in Erscheinung treten, sohin das konkrete Projekt der Verwertung noch nicht festgestanden sei [Finanzstrafakt II Bl. 313 f]. In seiner schriftlichen Zeugenaussage habe PH bestätigt, K durch RF kennen gelernt zu haben und von K auf das besagte Projekt in Tschechien angesprochen worden zu sein, wobei es um ein Reihenhausprojekt gegangen sei [Finanzstrafakt II Bl. 266]. Auch der Zeuge CH habe ausgesagt, dass K mit ihm über Grundstücksgeschäfte in Tschechien gesprochen und ihn dieser gefragt habe, ob er nicht Investoren hätte [Finanzstrafakt II Bl. 314].

Es sei irrelevant, ob K den Interessenten jeweils bekannt gegeben habe, dass er für den Beschuldigten gearbeitet habe, oder nicht. Die Verantwortung des Beschuldigten, dass K für ihn in der Zeit von Oktober 1995 bis September 1996 und nicht in eigenen Namen für S tätig gewesen sei, werde vollinhaltlich durch die Vereinbarung vom 2. Oktober 1995 und der Zeugenaussage des S bestätigt, welche erklärt habe, er könne nicht genau sagen, für welche Zeit K für RF tätig geworden sei, dies könne maximal ein Jahr gewesen sein, nachdem K nach Vertragsabschluss [ergänze offenbar: des S am 2. Oktober 1995] mit RF zu ihm gekommen sei und von Zerwürfnissen erzählt habe. Erst rund ein Jahr nach der Vereinbarung zwischen S und RF sei K an ihn herangetreten, die Vermittlung alleine zu machen [Finanzstrafakt II Bl. 315].

Wären die von K durchgeführten Akquirierungsversuche nach Financiers erfolgreich gewesen, wäre RF in der Folge die entscheidende Rolle bei den Verhandlungen mit den Financiers

zugekommen. Die Höhe der durch K verrechneten Provisionen bzw. die Höhe der durch diesen fakturierten Rechnungen korrespondiere mit den von S zugesagten Provisionen. Alleine der Umstand, dass tatsächlich keine Verkäufe stattgefunden haben, sohin auch keine Provisionen von S an RF geflossen sind, erkläre, dass die gegenständlichen Rechnungen des K nicht beglichen worden seien. In der Vereinbarung vom 6. Oktober 1995 zwischen RF und K sei nämlich ausdrücklich als Bedingung für die Auszahlung vereinbart, dass genügend Geldfluss der Käufer vorhanden sei [gemeint vermutlich: sein müsse], um die vereinbarten Beträge aus den erhaltenen Provisionen [offenbar des RF] abdecken zu können.

Der Zeuge K habe daher im Zeitraum Oktober 1995 bis September 1996 für RF werkvertragliche Leistungen erbracht, indem er in Österreich nach Finanziers für den Ankauf eines Grundstückes in Tschechien mittels einer zu gründenden Gesellschaft gesucht habe. Aufgrund einer zwischen RF und K am 6. Oktober 1995 abgeschlossenen Vereinbarung habe K für seine zwischen dem 6. Oktober 1995 bis 30. September 1996 tatsächlich erbrachten Leistungen zehn Rechnungen an den Beschuldigte ausgestellt, wobei die jeweiligen Datierungen der Rechnungen dem tatsächlichen Ausstellungsdatum entsprächen. Eine Stornierung der Rechnungen durch K sei nicht erfolgt.

Die gegenständlichen Rechnungen des K entsprächen den Formerfordernissen des § 11 UStG 1994, weshalb – in Verbindung mit den obigen Ausführungen – eine gänzliche Verfahrenseinstellung beantragt werde.

In der Berufungsverhandlung hat der Beschuldigte im Wesentlichen seine bisherige Verantwortung aufrecht erhalten und brachte – in Übereinstimmung mit der schriftlichen Berufung- zur behaupteten Geschäftsbeziehung mit K auf Befragen unter anderem auch vor, dass die in den Akten als Kopie befindliche schriftliche Vereinbarung vom 6. Oktober 1995 die von K geforderte Leistung nicht korrekt beschreibe: K habe sich nämlich nicht zur Vermittlung zwischen Käufern und Verkäufern von Grundstücken in Tschechien, sondern zur Beibringung von Finanziers für den Ankauf eines Grundstückes in Tschechien mittels einer zu gründenden Gesellschaft verpflichtet, welche aber nicht zustande gekommen sei.

### ***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Der Aktenlage ist insbesondere hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlungen folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Das Abgabenkonto zu StNr. 840/9798 beim Finanzamt Salzburg-Stadt des seit Dezember 1979 als Wirtschaftstreuhänder selbständig und zumindest zeitweise sehr erfolgreich tätigen RF wies seit der Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 1993 am 2.

November 1994 in Höhe von S 782.751,-- einen entsprechenden Rückstand auf (Finanzstrafakt I Bl. 4). Mit diesem Bescheid ist offenbar von Seite des Fiskus der Versuch unternommen worden, einen unzulässigen Abgabenkredit in der Form, dass der Beschuldigte aus dem Verkauf seiner Wiener Filiale an eine RF GmbH die diesbezügliche Umsatzsteuer (entgegen der Bestimmung des § 17 Abs.7 UStG 1994 in der damals geltenden Fassung) nicht offengelegt hatte (BP-Bericht vom 28. Oktober 1994, ABNr. 359/94, Tz. 16), andererseits aber für die GmbH die diesbezügliche Vorsteuer geltend machte (siehe die entsprechende von RF unterschriebene Voranmeldung), zu korrigieren.

Entgegen den abgabenrechtlichen Bestimmungen waren die Vorauszahlungen an Umsatzsteuer betreffend Mai 1994 in Höhe von S 70.385,-- (fällig am 15. Juli 1994) erst am 2. September 1994, betreffend Juni 1994 in Höhe von S 99.243,-- (fällig am 15. August 1994) erst am 27. September 1994, betreffend Juli 1994 in Höhe von S 69.861,-- (fällig am 15. September 1994) ebenfalls erst am 27. September 1994, betreffend August 1994 in Höhe von S 112.64,-- (fällig am 17. Oktober 1994) erst am 27. Februar 1995, betreffend September 1994 in Höhe von S 89.363,-- (fällig am 15. November 1994) ebenfalls erst am 27. Februar 1995, betreffend Oktober 1994 in Höhe von S 47.126,-- (fällig am 15. Dezember 1994) erst am 1. März 1995, betreffend November 1994 in Höhe von S 162.425,-- (fällig am 16. Jänner 1995) ebenfalls erst am 1. März 1995 entrichtet worden (Buchungsabfrage, Finanzstrafakt I Bl. 3 f).

Eine Beanstandung der Vorgangsweise durch das Finanzamt ist den vorgelegten Akten aber nicht zu entnehmen.

Die im Umsatzsteueraktenteil des Veranlagungsaktes zu StNr. 840/9798 des Finanzamtes Salzburg-Stadt auffindbaren Umsatzsteuervoranmeldungen weisen mit einer Ausnahme (UVA 01/94, Unterschrift der Zeugin EG) die Unterschrift des Beschuldigten auf (UVAs 04/93, 10/93, 12/93, 04/94, 12/94 [zweifach]).

In der am 1. September 1995 eingereichten Einkommensteuererklärung des RF für 1994 ist hinsichtlich seiner (gegenüber dem Vorjahr nunmehr verkleinerten) Steuerberatungskanzlei ein Gewinn von S 159.626,-- ausgewiesen, welcher sich nach einer Betriebsprüfung und einem längeren Rechtsmittelverfahren auf S 203.948,-- (vgl. 2. BVE vom 7. Jänner 1997) erhöht hat. An Umsatz hat RF in seiner ebenfalls am 1. September 1995 eingereichten

Jahressteuererklärung für 1994 einen Umsatz von S 8.335.848,71, aber auch eine Restschuld von S 157.313,-- (was beispielsweise einem vorerst nicht offengelegten Umsatz von immerhin S 786.565,-- [!] entspräche) ausgewiesen.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für Jänner 1995 in Höhe von S 48.813,-- ist am 15. März 1995 fällig gewesen und wurde am 17. März 1995 entrichtet (Buchungsabfrage vom 4. Oktober 2004).

Bis Mitte Juni 1995 war der Rückstand am obgenannten Abgabenkonto auf S 1.610.29,-- angewachsen, welchen das Finanzamt im Exekutionswege zu verringern trachtete. So wurden am 25. April 1995 über den Exekutor S 20.000,-- am Abgabenkonto einbezahlt. Am 13. Juni 1995 wurden S 900.000,-- und am 4. August 1995 S 300.000,-- über die Vollstreckungsstelle einbezahlt (Buchungsabfrage vom 4. Oktober 2004).

Die Umsatzsteuervorauszahlung für Februar 1995 in Höhe von S 82.908,-- ist am 18. April 1995 fällig geworden. Eine Entrichtung der Zahllast bzw. die Einreichung einer diesbezüglichen Umsatzsteuervoranmeldung bis zu diesem Fälligkeitstag ist aber nicht erfolgt.

Erst am 9. August 1995 wurde beim Finanzamt Salzburg-Stadt unter Verwendung eines von EG unterfertigten Begleitschreibens eine Voranmeldung eingereicht, welche offenbar von EG unterfertigt worden war. Eine unverzügliche Entrichtung der Vorauszahlung erfolgte nicht (genannter Veranlagungsakt, Umsatzsteuerakteil), sodass die Offenlegung keine strafbefreiende Wirkung im Sinne einer Selbstanzeige nach § 29 FinStrG entfalten kann.

Hinweise auf Erinnerungsschreiben und dergleichen des Finanzamtes vor der Einreichung der Voranmeldung sind der Aktenlage nicht zu entnehmen.

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

Es liegt ansich auf der Hand, dass ein erfahrener Wirtschaftstreuhänder hinsichtlich seines eigenen Unternehmens zumindest in groben Zügen, zumal auch was abgabenrechtliche Belange betrifft, einen Überblick bewahrt, zumal er aufgrund der offenkundig schlechten Finanzlage zwangsläufig mit dem Problem der betrieblichen Geldflüsse und Zahlungen

beschäftigt gewesen sein muss. So auch die Aussage der Kanzleikraft EG: „Zahlungen waren insgesamt Kompetenzbereich des Beschuldigten, ...“ (Finanzstrafakt II Bl. 350).

Im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten kann jedoch sein insoweit mit den Aussagen von MF und EG übereinstimmendes Vorbringen, er habe erst am 4. August 1995 entdeckt, dass bis zum Fälligkeitstag weder die Vorauszahlung entrichtet noch die diesbezügliche Voranmeldung eingereicht worden war, mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit nicht widerlegt werden. Zwar nach der allgemeinen Lebenserfahrung wenig wahrscheinlich, aber nicht gänzlich auszuschließen ist die Möglichkeit, dass tatsächlich die Entrichtung der Zahllast seiner Ehegattin MF übertragen war, welche nach Gutdünken verfahren wollte und in Anbetracht der offenkundig äußerst angespannten Liquidität der Steuerberatungskanzlei die Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung – ebenso wie auch schon betreffend früherer Voranmeldungszeiträume, siehe oben – ohne ausdrückliche Rücksprache mit dem arbeitsbelasteten Beschuldigten aufgeschoben hat.

Die Entrichtung der Zahllast für Februar 1995 hat tatsächlich erst mittels Saldozahlung am 20. September 1995 stattgefunden (Buchungsabfrage vom 4. Oktober 2004).

Es war daher betreffend die Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung für Februar 1995 im Zweifel mit einer Einstellung des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens vorzugehen.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für März 1995 in Höhe von S 39.154,-- ist am 15. Mai 1995 fällig geworden. Eine Entrichtung der Zahllast bzw. die Einreichung einer diesbezüglichen Umsatzsteuervoranmeldung bis zu diesem Fälligkeitstag ist aber nicht erfolgt.

Erst am 9. August 1995 wurde beim Finanzamt Salzburg-Stadt unter Verwendung eines von EG unterfertigten Begleitschreibens eine nicht unterschriebene Voranmeldung eingereicht, welche aber nichtsdestotrotz ohne Bemängelung vom Finanzamt abgefertigt wurde. Auch eine unverzügliche Entrichtung der Vorauszahlung erfolgte nicht (genannter Veranlagungsakt, Umsatzsteuerakteil), sodass die Offenlegung keine strafbefreiende Wirkung im Sinne einer Selbstanzeige nach § 29 FinStrG entfalten kann.

Hinweise auf Erinnerungsschreiben und dergleichen des Finanzamtes vor der Einreichung der Voranmeldung sind der Aktenlage nicht zu entnehmen.

Gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG macht sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält. Dabei ist gemäß § 33 Abs.3

lit.b leg.cit. eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn selbst zu berechnende Abgaben (hier: eine Umsatzsteuervorauszahlung) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet werden.

Es liegt ansich auf der Hand, dass ein erfahrener Wirtschaftstreuhänder hinsichtlich seines eigenen Unternehmens zumindest in groben Zügen, zumal auch was abgabenrechtliche Belange betrifft, einen Überblick bewahrt, zumal er aufgrund der offenkundig schlechten Finanzlage zwangsläufig mit dem Problem der betrieblichen Geldflüsse und Zahlungen beschäftigt gewesen sein muss. So auch die Aussage der Kanzleikraft EG: „Zahlungen waren insgemein Kompetenzbereich des Beschuldigten, ...“ (Finanzstrafakt II Bl. 350).

Im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten kann jedoch sein insoweit mit den Aussagen von MF und EG übereinstimmendes Vorbringen, er habe erst am 4. August 1995 entdeckt, dass bis zum Fälligkeitstag weder die Vorauszahlung entrichtet noch die diesbezügliche Voranmeldung eingereicht worden war, mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit nicht widerlegt werden. Zwar nach der allgemeinen Lebenserfahrung wenig wahrscheinlich, aber nicht gänzlich auszuschließen ist die Möglichkeit, dass tatsächlich die Entrichtung der Zahllast seiner Ehegattin MF übertragen war, welche nach Gutdünken verfahren wollte und in Anbetracht der offenkundig äußerst angespannten Liquidität der Steuerberatungskanzlei die Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung – ebenso wie auch schon betreffend früherer Voranmeldungszeiträume, siehe oben – ohne ausdrückliche Rücksprache mit dem arbeitsbelasteten Beschuldigten aufgeschoben hat.

Die Entrichtung der Zahllast für März 1995 hat tatsächlich erst mittels Saldozahlung am 20. September 1995 stattgefunden (Buchungsabfrage vom 4. Oktober 2004).

Es war daher betreffend die Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung für März 1995 im Zweifel mit einer Einstellung des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens vorzugehen.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für April 1995 in Höhe von S 61.418,-- ist am 16. Juni 1995 fällig geworden. Eine Entrichtung der Zahllast bzw. die Einreichung einer diesbezüglichen Umsatzsteuervoranmeldung bis zu diesem Fälligkeitstag ist aber nicht erfolgt.

Erst am 9. August 1995 wurde beim Finanzamt Salzburg-Stadt unter Verwendung eines von EG unterfertigten Begleitschreibens eine nicht unterschriebene Voranmeldung eingereicht, welche aber nichtsdestotrotz ohne Bemängelung vom Finanzamt abgefertigt wurde. Auch eine unverzügliche Entrichtung der Vorauszahlung erfolgte nicht (genannter Veranlagungsakt,



Umsatzsteuerakteil), sodass die Offenlegung keine strafbefreiende Wirkung im Sinne einer Selbstanzeige nach § 29 FinStrG entfalten kann.

Hinweise auf Erinnerungsschreiben und dergleichen des Finanzamtes vor der Einreichung der Voranmeldung sind der Aktenlage nicht zu entnehmen.

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

Es liegt ansich auf der Hand, dass ein erfahrener Wirtschaftstreuhänder hinsichtlich seines eigenen Unternehmens zumindest in groben Zügen, zumal auch was abgabenrechtliche Belange betrifft, einen Überblick bewahrt, zumal er aufgrund der offenkundig schlechten Finanzlage zwangsläufig mit dem Problem der betrieblichen Geldflüsse und Zahlungen beschäftigt gewesen sein muss. So auch die Aussage der Kanzleikraft EG: „Zahlungen waren insgesamt Kompetenzbereich des Beschuldigten, ...“ (Finanzstrafakt II Bl. 350).

Im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten kann jedoch sein insoweit mit den Aussagen von MF und EG übereinstimmendes Vorbringen, er habe erst am 4. August 1995 entdeckt, dass bis zum Fälligkeitstag weder die Vorauszahlung entrichtet noch die diesbezügliche Voranmeldung eingereicht worden war, mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit nicht widerlegt werden. Zwar nach der allgemeinen Lebenserfahrung wenig wahrscheinlich, aber nicht gänzlich auszuschließen ist die Möglichkeit, dass tatsächlich die Entrichtung der Zahllast seiner Ehegattin MF übertragen war, welche nach Gutdünken verfahren wollte und in Anbetracht der offenkundig äußerst angespannten Liquidität der Steuerberatungskanzlei die Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung – ebenso wie auch schon betreffend früherer Voranmeldungszeiträume, siehe oben – ohne ausdrückliche Rücksprache mit dem arbeitsbelasteten Beschuldigten aufgeschoben hat.

Die Entrichtung der Zahllast für April 1995 hat tatsächlich erst mittels Saldozahlung am 20. September 1995 stattgefunden (Buchungsabfrage vom 4. Oktober 2004).

Es war daher betreffend die Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung für April 1995 im Zweifel mit einer Einstellung des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens vorzugehen.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für Mai 1995 in Höhe von S 58.515,-- ist am 17. Juli 1995 fällig geworden. Eine Entrichtung der Zahllast bzw. die Einreichung einer diesbezüglichen Umsatzsteuervoranmeldung bis zu diesem Fälligkeitstag ist aber nicht erfolgt.

Erst am 9. August 1995 wurde beim Finanzamt Salzburg-Stadt unter Verwendung eines von EG unterfertigten Begleitschreibens eine nicht unterschriebene Voranmeldung eingereicht, welche aber nichtsdestotrotz ohne Bemängelung vom Finanzamt abgefertigt wurde. Auch eine unverzügliche Entrichtung der Vorauszahlung erfolgte nicht (genannter Veranlagungsakt, Umsatzsteueraktteil), sodass die Offenlegung keine strafbefreiende Wirkung im Sinne einer Selbstanzeige nach § 29 FinStrG entfalten kann.

Hinweise auf Erinnerungsschreiben und dergleichen des Finanzamtes vor der Einreichung der Voranmeldung sind der Aktenlage nicht zu entnehmen.

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

Es liegt ansich auf der Hand, dass ein erfahrener Wirtschaftstreuhänder hinsichtlich seines eigenen Unternehmens zumindest in groben Zügen, zumal auch was abgabenrechtliche Belange betrifft, einen Überblick bewahrt, zumal er aufgrund der offenkundig schlechten Finanzlage zwangsläufig mit dem Problem der betrieblichen Geldflüsse und Zahlungen beschäftigt gewesen sein muss. So auch die Aussage der Kanzleikraft EG: „Zahlungen waren insgemein Kompetenzbereich des Beschuldigten, ...“ (Finanzstrafakt II Bl. 350).

Im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten kann jedoch sein insoweit mit den Aussagen von MF und EG übereinstimmendes Vorbringen, er habe erst am 4. August 1995 entdeckt, dass bis zum Fälligkeitstag weder die Vorauszahlung entrichtet noch die diesbezügliche Voranmeldung eingereicht worden war, mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit nicht widerlegt werden. Zwar nach der allgemeinen Lebenserfahrung wenig wahrscheinlich, aber nicht gänzlich auszuschließen ist die Möglichkeit, dass tatsächlich die Entrichtung der Zahllast seiner Ehegattin MF übertragen war, welche nach Gutdünken verfahren wollte und in Anbetracht der offenkundig äußerst angespannten Liquidität der Steuerberatungskanzlei die Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung – ebenso wie auch schon betreffend früherer

Voranmeldungszeiträume, siehe oben – ohne ausdrückliche Rücksprache mit dem arbeitsbelasteten Beschuldigten aufgeschoben hat.

Die Entrichtung der Zahllast für Mai 1995 hat tatsächlich erst mittels Saldozahlung am 20. September 1995 stattgefunden (Buchungsabfrage vom 4. Oktober 2004).

Es war daher betreffend die Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung für Mai 1995 im Zweifel mit einer Einstellung des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens vorzugehen.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für Juni 1995 in Höhe von S 45.663,-- ist am 16. August 1995 fällig geworden. Bereits am 9. August 1995 wurde beim Finanzamt Salzburg-Stadt unter Verwendung eines von EG unterfertigten Begleitschreibens eine nicht unterschriebene diesbezügliche Voranmeldung eingereicht, welche aber nichtsdestotrotz ohne Bemängelung vom Finanzamt abgefertigt wurde. Die Entrichtung der Zahllast erfolgte mittels Saldozahlung am 20. September 1995. Ein finanzstrafrechtlicher Tatbestand liegt nicht vor.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für Juli 1995 in Höhe von S 10.960,-- ist am 15. September 1995 fällig geworden. Bereits am 16. August 1995 wurde beim Finanzamt Salzburg-Stadt eine vom Beschuldigten unterschriebene diesbezügliche Voranmeldung eingereicht. Die Entrichtung der Zahllast erfolgte mittels Saldozahlung beim Exekutor am 17. Jänner 1996. Ein finanzstrafrechtlicher Tatbestand liegt nicht vor.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für August 1995 in Höhe von S 7.903,-- ist am 16. Oktober 1995 fällig geworden. Am 18. Oktober 1995 wurde beim Finanzamt Salzburg-Stadt eine offenbar von EG unterschriebene diesbezügliche Voranmeldung eingereicht. Die Entrichtung der Zahllast erfolgte mittels Saldozahlung beim Exekutor am 17. Jänner 1996. Ein finanzstrafrechtlicher Tatbestand liegt nicht vor.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für September 1995 in Höhe von S 66.655,-- ist am 15. November 1995 fällig geworden. Erst am 23. November 1995 wurde beim Finanzamt Salzburg-Stadt eine vom Beschuldigten unterschriebene diesbezügliche Voranmeldung eingereicht. Die Entrichtung der Zahllast erfolgte erst mittels Saldozahlung beim Exekutor am 17. Jänner 1996, weshalb der Voranmeldung die Eigenschaft einer strafbefreienden Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG nicht zugekommen ist.

Gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG macht sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer

bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält. Dabei ist gemäß § 33 Abs.3 lit.b leg.cit. eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn selbst zu berechnende Abgaben (hier: Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet werden.

Die Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung für September 1995 ist jedoch von der Finanzstrafbehörde erster Instanz nicht aufgegriffen worden.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für Oktober 1995 in Höhe von S 50.429,-- ist am 15. Dezember 1995 fällig geworden. Eine Entrichtung der Zahllast bzw. die Einreichung einer diesbezüglichen Umsatzsteuervoranmeldung bis zu diesem Fälligkeitstag ist aber nicht erfolgt. Gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG macht sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält. Dabei ist gemäß § 33 Abs.3 lit.b leg.cit. eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn selbst zu berechnende Abgaben (hier: Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet werden.

Mit Schreiben vom 26. September 1996 wurde RF daher von der Finanzstrafbehörde erster Instanz aufgefordert, die diesbezügliche Voranmeldung nachzureichen und die Gründe für die gegenständlichen Versäumnisse darzulegen (Finanzstrafakt I Bl. 12 f).

Mit Antwortschreiben vom 22. November 1996 behauptete RF, dass infolge eines Umsatzsteuerguthabens tatsächlich keine Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung bestanden hätte (Finanzstrafakt I Bl. 18) und übermittelte gleichzeitig u.a. eine von ihm unterschriebene entsprechende Voranmeldung für Oktober 1995, in welcher aufgrund geltend gemachter Vorsteuern in Höhe von 72.754,50 ein Guthaben von S 9.570,-- geltend gemacht wurde (Finanzstrafakt I Bl. 28, obgenannter Umsatzsteueraktenteil).

Aufgrund einer UVA-Prüfung im Dezember 1996 stellte sich jedoch heraus, dass in obiger Vorsteuer ein Betrag in Höhe von S 60.000,-- aus einer von K an RF gelegten Rechnung folgenden Wortlautes enthalten gewesen war:

„K Anschrift des K		..., am 06.10.1995.

RF G S		
Lieber Rudi,		
für meine Vermittlungstätigkeit in Tschechien erlaube ich mir den		
Betrag von ATS + 20 % MwSt.	300.000.-- 60.000.--	
somit Gesamt in Rechnung zu stellen.	360.000.--	
Ich danke Dir für Dein Vertrauen und hoffe weiterhin auf gute Zusammenarbeit.		
Mit freundlichen Grüßen [händische Unterschrift] K"		

Gemäß § 12 Abs.1 Z.1 UStG 1994 in der damals relevanten Fassung war der Unternehmer berechtigt, bei der Berechnung der Umsatzsteuerzahllast bzw. des monatlichen Umsatzsteuerguthabens u.a. die von anderen Unternehmern in mehrwertsteuergerechten (§ 11 UStG 1994) Rechnungen an ihn gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abzuziehen.

Gemäß § 11 Abs.1 UStG 1994 hatten diese Rechnungen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anders bestimmt war [hier nicht von Relevanz] – die folgenden Angaben zu enthalten [gekürzt auf die relevanten Aspekte]:

1. Den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers,
2. den Namen und die Anschrift des Empfängers der Leistung,
3. Art und Umfang der Leistung,
4. den Tag der Leistung bzw. den Leistungszeitraum,
5. das Entgelt für die sonstige Leistung und
6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Ohne Zweifel erfüllt die oben dargestellte Rechnung nicht diese eine unabdingbare materiellrechtliche Voraussetzung für einen Vorsteuerabzug, so ist offensichtlich Art und

Umfang, sowie Zeitpunkt oder Zeitraum der Leistung durch die bloße Wortfolge „meine Vermittlungstätigkeit in Tschechien“ nicht ausgewiesen.

Ebenso eindeutig ist aber als Leistungsort in der Rechnung das Staatsgebiet der Republik Tschechien ausgewiesen, was schon deshalb einen Vorsteuerabzug aufgrund dieser Rechnung verhindert.

Dem Betriebsprüfer gegenüber (und auch im späteren Finanzstrafverfahren) erklärte RF, dass die gegenständliche Rechnung im Zusammenhang mit einer schriftlichen Vereinbarung zwischen ihm und K vom 6. Oktober 1995 stehe (Arbeitsbogen ABNr. 205018/96, Bl. 19):

„VEREINBARUNG

zwischen

Herrn RF

und

Herrn K

Herr RF ist berechtigt zur Vermittlung von 106 000 qm Grundfläche aus der Parzelle Nr. X in Y, Katasteramt Prag-West, wobei der Kaufpreis mindestens 800 Kronen pro qm zu betragen hat, bei einem garantierten Verkehrswert von mehr als 1000 Kronen.

Herr K hat Käufer für diese Flächen und verpflichtet sich, die Vermittlung umgehend in Angriff zu nehmen und mit vollem Einsatz durchzuführen.

Herr K erhält für diese Vermittlung den fixen Betrag von ATS 3,5 Mio zuzüglich Umsatzsteuer. Für den Vertragsabschluß stehen ihm ATS 300.000,-- zu, des weiteren erhält er beginnend mit 1. Jänner 1996 ATS 80.000,-- pro Woche, wobei darin die Abdeckung sämtlicher Kosten und Spesen enthalten ist. Bedingung für die Auszahlung ist jedoch, dass genügend Geldfluß der Käufer vorhanden ist, um diese Beträge aus den erhaltenen Provisionen abdecken zu können.

Wird ein Kaufpreis von mehr als 800 Kronen pro qm erzielt, erhält Herr K am Ende der Abwicklung eine Prämie von 20% des übersteigenden Wertes. Dieser Betrag wird mit etwaigen Mindererträgen saldiert.

Bei erfolgreicher Abwicklung besteht die Möglichkeit, darüberhinaus weitere Grundflächen aus diesem Grundstück zu ähnlichen Konditionen zu vermitteln. Herr RF verpflichtet sich, einen eventuellen Auftrag daraus ebenfalls durch Herrn K durchführen zu lassen.

Sämtliche Steuern und Abgaben aus dieser Vereinbarung sind durch Herrn K zu tragen.

Salzburg, am 6. Oktober 1995

RF		K
----	--	---

[Unterschrift des RF]		[Unterschrift des K]"
-----------------------	--	-----------------------

Diese Vereinbarung wiederum stehe mit dem RF von S am 2. Oktober 1995 erteilten Vermittlungsauftrag eben betreffend diese Grundstücke in Zusammenhang (diesbezügliches Schreiben siehe genannter Arbeitsbogen, Bl. 18).

Aufgrund der gegebenen Beweislage (vergleiche dazu die vom Verteidiger in der schriftlichen Berufung herausgearbeiteten Hinweise in den diesbezüglichen Zeugenaussagen) ist es für den Berufungssenat glaubhaft, dass tatsächlich der Beschuldigte und K im Oktober 1995 eine Vereinbarung des obigen Inhaltes abgeschlossen hatten, wonach K von RF mit der Beischaffung von Käufern für bestimmte, in Bauland umgewidmete tschechische Grundstücke beauftragt worden ist.

Ein Entgelt ist dem K aus dieser Vereinbarung – vielleicht mit Ausnahme der ersten 300.000,-- S – aber nur für den Fall zugestanden, dass tatsächlich RF wiederum Provisionen von S erhalten hätte, aus denen die Zahlungen an K abgedeckt hätten werden können. Da laut Aktenlage das gegenständliche Projekt in Tschechien nie zustande gekommen ist, ist auch keine Provision von S an RF geflossen und hat (möglicherweise mit Ausnahme der S 300.000,-) K auch tatsächlich keinen Anspruch auf Zahlungen gehabt, weshalb das Entgelt hinsichtlich der genannten wöchentlichen Provisionen auch in der Realität Null betragen hat.

Der Beschuldigte legt offenbar Wert auf die Feststellung, dass der mündliche Inhalt seiner Abmachung mit K vom Inhalt des schriftlichen Vertrages vom 6. Oktober 1995 dahingehend abweicht, als K nicht die Vermittlung von Käufern für tschechische Grundstücke, sondern mit der Beischaffung von Finanziers als zukünftige Gesellschafter einer noch zu errichtenden Grundstücksgesellschaft beauftragt worden sei.

Dieses Vorbringen mag in Zusammenhang stehen mit dem Umstand, dass der Betriebsprüfer – welcher in Bezug auf eine umsatzsteuerliche Relevanz für einen Vorsteuerabzug vom Rechnungsinhalt auszugehen hatte – die gegenständlichen sonstigen Leistungen des K, ohne sich auf weitere rechtliche Ausführungen einzulassen, von vornherein als in Österreich nicht steuerbar deklariert hatte (Niederschrift vom 20. Dezember 1996).

Gemäß § 3a Abs.6 UStG (in der damals geltenden Fassung) wurde nämlich eine sonstige Leistung im [ergänze offenbar: engen] Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist (im gegenständlichen Fall also in Tschechien). Nicht in einem derartigen engen Zusammenhang stehen aber beispielsweise der Verkauf von Anteilen und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Grundstücksgesellschaften

(vergleiche beispielsweise schon *Kolacny / Mayer*, Umsatzsteuergesetz 1994 <sup>2</sup>, Tz.11 zu § 3a), weshalb unter gewissen Voraussetzungen im Falle der Vermittlung von potentiellen Grundstücksgesellschaftern vermutlich hypothetisch auch ein Leistungsort in Österreich denkbar gewesen wäre, was aber konkret infolge der Erfolglosigkeit des Projektes keine reale Ausprägung in einem Sachverhaltssubstrat erfahren hat und überdies nunmehr mangels verfügbarer Planungsnotizen des RF (welcher in der Berufungsverhandlung erklärt hat, keine diesbezüglichen Schriftstücke mehr zu besitzen) nicht mehr eruierbar wäre.

Zusammenfassend ist also konkret in Bezug auf die behauptete Vorsteuer in Zusammenhang mit Vermittlungsleistungen des K betreffend Oktober 1995 festzuhalten:

Im Zweifel zugunsten für RF ist anzunehmen, dass die von K ausgestellte und mit 6. Oktober 1995 datierte Rechnung einen realen Hintergrund hat, tatsächlich am angegebenen Tag ausgestellt worden ist und auch ein von K unabhängig vom Erfolg seiner Bemühungen zu beanspruchendes Entgelt zum Gegenstand hat.

Damit verbleibt an Gründen, einen Vorsteuerabzug zu verweigern, das Fehlen einer präzisen Leistungsbeschreibung und das Fehlen von Leistungszeitpunkt bzw. –zeitraum in der gegenständlichen Rechnung, weiters der Umstand, dass dafür in der Rechnung ausdrücklich als Leistungsort Tschechien angegeben ist, weshalb die in der Voranmeldung vom 22.

November 1996 daraus geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von S 60.000,-- nicht zugestanden hat und die am 15. Dezember 1995 fällige Umsatzsteuervorauszahlung in einem Ausmaß von S 50.429,-- objektiv verkürzt worden ist.

Zu klären verbleibt die subjektive Tatseite:

Festzuhalten ist vorerst, dass umsatzsteuerliche Begriffe wie Leistungsort, Steuerbarkeit einer Leistung, Rechnungsmerkmale und Ähnliches zwar einem steuerlichen Laien trotz langjähriger kaufmännischer Tätigkeit Schwierigkeiten bereiten können, weshalb nachvollziehbar erscheint, weshalb K trotz ausdrücklicher Angabe seines Leistungsortes in Tschechien österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und diese nicht mit sämtlichen erforderlichen materiellrechtlichen Erfordernissen versehen hat.

Nicht aber kann dies grundsätzlich für einen langjährigen Wirtschaftstreuhänder wie den Beschuldigten gelten, für welchen derartige Grundbegriffe einer Rechnungslegung jederzeitig abrufbares Basiswissen darstellen muss.

Gerade die Mangelhaftigkeit der gegenständlichen (und der weiteren) Rechnungen des K bekräftigt – wie von der Verteidigung im Übrigen offenbar zu Recht vorgebracht – ihre



Behauptung, dass die gegenständlichen Rechnungen nicht extra – wie vom Erstsensat angenommen – nachträglich im Zusammenwirken zwischen RF und K als „Freundschaftsdienst“ des K ohne realen wirtschaftlichen Hintergrund fabriziert worden sind.

Offenbar konnte RF auf die Textierung der gegenständlichen Rechnungen eben nicht unmittelbar Einfluss nehmen.

Als erfahrenem Wirtschaftstreuhänder ist ihm aber zweifellos auf die Dauer anlässlich einer für notwendigen intellektuellen Auseinandersetzung mit den Rechnungen des K beispielsweise anlässlich einer Einsichtnahme in die Rechnung bzw. allenfalls einer Besprechung des Inhaltes derselben deren Mangelhaftigkeit nicht verborgen geblieben.

Dazu hat MF anlässlich ihrer zeugenschaftlichen Einvernahme am 3. April 2002 wie folgt angegeben: „Herr K hat in der Folge Rechnungen mit ausgeworfener Umsatzsteuer entweder persönlich vorbeigebracht oder mit der Post gesandt und habe ich in Zusammenhang mit den [ergänze offenbar: entsprechende Zahllasten ausweisenden] Voranmeldungen gesehen, dass da ein Guthaben besteht und deshalb eine Einzahlung [ergänze: der in der Voranmeldung aufscheinenden Zahllast] nicht durchgeführt, wobei ich mich diesbezüglich bei den ‚Sachbearbeitern‘ rückversichert habe. Ich habe nicht in Erinnerung, dass mein Gatte etwas zu den eingegangenen Rechnungen von K gesagt hat.“ (Finanzstrafakt II Bl. 316).

Hätte aber einer der Kanzleimitarbeiter, welcher für die Berechnung der monatlichen Umsatzsteuer und Erstellung der Voranmeldung verantwortlich gewesen ist, nach Einsicht in die Rechnung des K die Zulässigkeit eines Vorsteuerabzuges bejaht, wäre er ob des groben Rechtsverstosses sicherlich selbst Gefahr gelaufen, schadenersatzrechtlich und dienstrechtlich gegenüber RF zur Verantwortung gezogen zu werden.

Welche Sachbearbeiter das im Übrigen gewesen sein sollen, bleibt ungenannt.

Nach Ansicht des Berufungssenates ist aber auch die obige Wortfolge „bei den Sachbearbeitern“ ohnehin gedanklich durch die Worte „bei meinem Ehegatten RF“ zu ersetzen.

So hat im Zuge der weiteren Befragung MF – entlarvend – ihre vorherige Behauptung, der Beschuldigte habe sich zu den Rechnungen des K nicht geäußert, gleich wieder relativiert: „Bei Einstufen der Dringlichkeit der Bezahlung der Rechnungen des K war es so, dass er [RF] sagte, warte noch mit der Bezahlung, ich sag dir, wenn es soweit ist.“ (Finanzstrafakt II Bl. 316).

Offenkundig ist das Tschechienprojekt in der Kanzlei des Wirtschaftstreuhanders „Chefsache“ gewesen, die er allein und eigenverantwortlich bearbeitet hat. So RF vor dem Spruchsenat am 3. April 2002 auch ausgeführt: „Zur Aussage meiner Gattin erkläre ich, dass die Vermittlungsgeschäfte neben meiner Kanzlei eine eigene Einkunftsart darstellten und dementsprechend in der Buchhaltung der Steuerberatungskanzlei nicht aufscheinen. Die steuerlichen Arbeiten [ergänze offenbar: für das Tschechienprojekt] führte ich ohne Beauftragung durch und war dies der Grund dafür, dass ich diese Arbeiten nicht im Rahmen einer Steuerberatungskanzlei habe aufscheinen lassen. Ich war quasi der Motor in Tschechien.“ (Finanzstrafakt II Bl. 317).

Es ist daher nur völlig logisch, dass RF sämtliche eingehende wesentliche Informationen und Schriftsätze, wie beispielsweise nicht unbeträchtliche Rechnungen des von ihm in diesem Zusammenhang mit der Vermittlung bzw. Beibringung von kapitalkräftigen Interessenten beauftragten K, zur Kenntnisnahme erhalten hat und er selbst der diesbezügliche Sachbearbeiter in der Kanzlei gewesen ist, bei welchem entsprechende Rückfragen eingegangen sind, die er auch alleine aufgrund seines Sachverhaltenswissens beantworten konnte.

Solches hat auch für die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung betreffend Oktober 1995 bzw. für das Unterlassen der Entrichtung der Zahllast gegolten, wobei also offenkundig seine Ehegattin MF mit ihm Rücksprache gehalten hat.

Der Berufungssenat gelangt daher in freier Beweiswürdigung hinsichtlich des konkreten Lebenssachverhaltes zu der Feststellung, dass RF vor Fälligkeit der gegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlung von der Mangelhaftigkeit der bewussten Rechnung des K vom 6. Oktober 1995 jedenfalls in einem bestimmten Ausmaß Kenntnis erlangt hat.

Um alle Unabwägbarkeiten zugunsten des Beschuldigten dabei auszuschließen, wird im Zweifel auch noch eingeräumt, dass diese Kenntnisnahme von der Mangelhaftigkeit der Rechnungen des K für RF anfangs – infolge seiner Arbeitsüberlastung – lediglich vage geblieben ist, sodass er es vor der Fälligkeit der Vorauszahlung lediglich für ernstlich möglich gehalten hat, dass die materiellrechtlichen Voraussetzungen zur Geltendmachung der Vorsteuer nicht vorliegen, sich aber letztlich billigend damit abgefunden und seiner Ehegattin die Anordnung erteilt hat, die diesbezügliche Vorauszahlung bis zum Fälligkeitstag (und auch nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit) nicht zu entrichten und auch die Voranmeldung, welche ja eine Zahllast ausgewiesen hat, nicht beim Finanzamt einzureichen.

Möglicherweise war auch geplant, die mangelhafte Rechnung von K durch eine berichtigte Fassung derselben ersetzen zu lassen, wozu es aber infolge des späteren Zerwürfnisses zwischen RF und K nicht mehr gekommen ist.

Eine solche Entscheidung, vorerst einmal abzuwarten und lediglich dem Finanzamt gegenüber die Zahllast nicht bekannt zu geben oder zu entrichten, erklärt auch, warum vorerst das angeblich zustehende Umsatzsteuerguthaben trotz der Finanznot des Unternehmens nicht mittels (falscher) Voranmeldung geltend gemacht wurde (es gab eine solche falsche Voranmeldung noch nicht) und warum bei der Einreichung der falschen Voranmeldung am 22. November 1996 nicht die ursprüngliche Voranmeldung verwendet werden konnte, sondern handschriftlich eine neue Voranmeldung mit Ausstellungsdatum 20. November 1996 angefertigt werden musste (genannter Umsatzsteuerteilakt, Finanzstrafakt I Bl. 28).

Derjenige, der eine Tatverwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet, handelt bedingt vorsätzlich (§ 8 Abs.1 FinStrG).

Gemäß § 49 Abs.1 lit.a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer zumindest bedingt vorsätzlich selbst zu berechnende Abgaben wie beispielsweise Umsatzsteuervorauszahlungen nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet.

Am 22. November 1996 hat RF – wie oben ausgeführt – eine von ihm unterfertigte und mit 20. November 1996 datierte, inhaltlich falsche Voranmeldung eingereicht, in welcher aufgrund des nicht berechtigten Vorsteuerbetrages ein Guthaben von S 9.570,-- ausgewiesen war.

Aufgrund der sich schon aus dem Finanzstrafverfahren ergebenden intellektuellen Auseinandersetzung des Beschuldigten mit der umsatzsteuerrechtlichen Fragestellung, ob denn die vorgelegte Rechnung zu einem Vorsteuerabzug berechtigt, ist in Anbetracht des Fachwissens des RF zumindest von einer wissentlichen Vorgangsweise auszugehen: Um sich zu entlasten, hat RF in der eine Abgabenerklärung darstellenden Umsatzsteuervoranmeldung zumindest wissentlich ein ihm tatsächlich nicht zustehendes Umsatzsteuerguthaben in Höhe von S 9.570,-- geltend gemacht.

Auch derjenige, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Einreichung einer dem § 21 UStG 1994 entsprechenden ordnungsgemäßen Umsatzsteuervoranmeldung zu Unrecht eine Umsatzsteuergutschrift, welche – wie im gegenständlichen Fall – nicht bescheidmäßig festzusetzen ist, geltend macht und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält, begeht eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG.

Dies hätte auf die Gutschriftgeltendmachung am 22. November 1996 offenbar zugetroffen, ohne dass dieser Aspekt in seiner Strafbarkeit als Nachtat zur vorsätzlichen Nichtentrichtung der Vorauszahlung am 20. Dezember 1995 im Sinne des § 49 Abs.1 lit.a FinStrG eingeschränkt gewesen wäre.

Der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz ist jedoch zu entnehmen, dass dieser nachträglich hinzukommende finanzstrafrechtliche Sachverhalt nicht zum Verfahrensgegenstand gemacht worden ist.

Die Berufung des Beschuldigten erweist sich daher im Ergebnis als teilweise berechtigt:

Die Berufungswerber hat betreffend Oktober 1995 im Zweifel zu seinen Gunsten lediglich infolge seiner bedingt vorsätzlich bis zum 20. Dezember 1995 unterbliebenen Entrichtung der Umsatzsteuerzahllast in Höhe von S 50.430,-- eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs.1 lit.a FinStrG zu verantworten.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für November 1995 in Höhe von S 56.439,-- ist am 15. Jänner 1996 fällig geworden. Erst am 30. Jänner 1996 wurde beim Finanzamt Salzburg-Stadt eine vom Beschuldigten unterschriebene diesbezügliche Voranmeldung eingereicht. Die Entrichtung der Zahllast erfolgte erst mittels Gutbuchungen am 24. April 1996, weshalb der Voranmeldung die Eigenschaft einer strafbefreienden Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG nicht zugekommen ist.

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

Die Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung für November 1995 ist jedoch von der Finanzstrafbehörde erster Instanz nicht aufgegriffen worden.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 1995 in Höhe von S 92.274,-- ist am 15. Februar 1996 fällig geworden. Erst am 5. April 1996 wurde beim Finanzamt Salzburg-Stadt eine vom Beschuldigten unterschriebene diesbezügliche Voranmeldung eingereicht. Die Entrichtung der Zahllast erfolgte erst mittels Zahlung in der Vollstreckungsstelle am 3. Juli

1996 und mittels Saldozahlungen am 17. und 29. Juli, 1. und 13. August 1996, weshalb der Voranmeldung die Eigenschaft einer strafbefreienden Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG nicht zugekommen ist.

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

Es liegt ansich auf der Hand, dass ein erfahrener Wirtschaftstreuhänder wie RF hinsichtlich seines eigenen Unternehmens zumindest in groben Zügen, zumal auch was abgabenrechtliche Belange betrifft, einen Überblick bewahrt, zumal er aufgrund der offenkundig schlechten Finanzlage (vergleiche das Einschreiten der Vollstreckungsstelle des Finanzamtes, siehe Buchungsabfrage vom 7. April 2004) zwangsläufig mit dem Problem der betrieblichen Geldflüsse und Zahlungen beschäftigt gewesen sein muss. So auch die Aussage der Kanzleikraft EG: „Zahlungen waren insgesamt Kompetenzbereich des Beschuldigten, ...“ (Finanzstrafakt II Bl. 350). Damit übereinstimmend die Angaben der MF, hier zu den Forderungen des K: „Bei Einstufen der Dringlichkeit der Bezahlung der Rechnungen des K war es so, dass er [RF] sagte, warte noch mit der Bezahlung, ich sag dir, wenn es soweit ist.“ (Finanzstrafakt II Bl. 316).

Es wäre auch, unterstellt man dem Beschuldigten ein vernunftorientiertes und zumindest in Grundzügen auch kaufmännisches Verhalten, in Anbetracht der angespannten Finanzlage des Unternehmens und der vorhergehenden, für ihn laut seinem eigenen Vorbringen erst am 4. August 1995 aufgedeckten umsatzsteuerlichen Pflichtverletzungen seiner Kanzlei betreffend seine eigene Person nur schwer vorstellbar, dass nicht RF nach diesem Zeitpunkt der Frage der rechtzeitigen Entrichtung seiner eigenen Umsatzsteuervorauszahlungen bzw. der rechtzeitigen Einreichung von diesbezüglichen Voranmeldungen besondere Aufmerksamkeit geschenkt hätte.

Der Berufungssenat geht daher davon aus, dass seine Ehegattin vor dem Fälligkeitszeitpunkt hinsichtlich der Entrichtung der Vorauszahlung mit dem Beschuldigten Rücksprache gehalten und die Anweisung erhalten hat, mit der Entrichtung – in Anbetracht der fehlenden Liquidität – zuzuwarten.

Steht der Exekutor des Finanzamtes gleichsam bereits vor der Türe, macht es für einen um seine betriebliche Existenz kämpfenden Unternehmer auch Sinn, die diesbezügliche Umsatzsteuervoranmeldung zu verzögern, damit – so die durchaus berechtigte Sorge des fachkundigen Wirtschaftstreuhänders – der Abgabengläubiger nicht im Falle eines rasch wachsenden Rückstandes am Abgabenkonto sich zu weitergehenden Einbringungsmaßnahmen oder sogar zur Stellung eines Konkursantrages veranlasst sehen möge.

Am 15. Februar 1996 hat der Rückstand am Abgabenkonto immerhin S 837.048,-- betragen (Buchungsabfrage vom 7. April 2004).

In der am 17. Dezember 1996 eingereichten Bilanz der Steuerberatungskanzlei ist als Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ein Verlust von S 2.154.245,70 bei einem erklärten Umsatz von S 5.639.197,66 ausgewiesen (siehe den genannten Veranlagungsakt, Veranlagung 1995).

Um aber jedenfalls alle Unabwägbarkeiten zugunsten des Beschuldigten auszuschließen, wird im Zweifel auch noch eingeräumt, dass diese oben beschriebene Informationsaufnahme – wiederum infolge der Arbeitsüberlastung des RF – lediglich vage geblieben ist, sodass er es – beispielsweise im Lichte der angekündigten weiteren Rechnungen des K – vor der Fälligkeit der Vorauszahlung lediglich für ernstlich möglich gehalten hat, dass eine solche zu entrichten wäre, aber gegenüber seiner Ehegattin angeordnet hat, dass diesfalls im Hinblick auf die Finanzlage eine solche zu unterlassen sei.

Derjenige, der eine Tatverwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet, handelt bedingt vorsätzlich (§ 8 Abs.1 FinStrG).

Gemäß § 49 Abs.1 lit.a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer zumindest bedingt vorsätzlich selbst zu berechnende Abgaben wie beispielsweise eine Umsatzsteuervorauszahlung nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. deren Nichtentrichtung veranlasst.

Die Berufung des Beschuldigten erweist sich daher im Ergebnis teilweise insofern als berechtigt, als er betreffend Dezember 1995 im Zweifel zu seinen Gunsten lediglich infolge seiner bedingt vorsätzlich bis zum 20. Februar 1996 unterbliebenen Entrichtung der Umsatzsteuerzahllast in Höhe von S 92.274,-- eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs.1 lit.a FinStrG zu verantworten hat.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für Jänner 1996 in Höhe von S 50.607,-- ist am 15. März 1996 fällig geworden. Eine Entrichtung der Zahllast bzw. die Einreichung einer diesbezüglichen Umsatzsteuervoranmeldung bis zu diesem Fälligkeitstag ist aber nicht erfolgt.

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

Mit Schreiben vom 26. September 1996 wurde RF daher von der Finanzstrafbehörde erster Instanz aufgefordert, die diesbezügliche Voranmeldung nachzureichen und die Gründe für die gegenständlichen Versäumnisse darzulegen (Finanzstrafakt I Bl. 12 f).

Mit Antwortschreiben vom 22. November 1996 behauptete RF, dass infolge eines Umsatzsteuerguthabens tatsächlich keine Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung bestanden hätte (Finanzstrafakt I Bl. 18) und übermittelte gleichzeitig u.a. eine von ihm unterschriebene entsprechende Voranmeldung für Jänner 1996, in welcher aufgrund geltend gemachter Vorsteuern in Höhe von 80.275,32 ein Guthaben von S 13.393,-- geltend gemacht wurde (Finanzstrafakt I Bl. 27, obgenannter Umsatzsteueraktenteil).

Aufgrund einer UVA-Prüfung im Dezember 1996 stellte sich jedoch heraus, dass in obiger Vorsteuer ein Betrag in Höhe von S 64.000,-- aus einer von K an RF gelegten Rechnung folgenden Wortlautes enthalten gewesen war:

„K Anschrift des K		
RF G S		29-01-96
Lieber Rudi,		
gemäß unserer Vereinbarung vom 19.September 1995, verrechne ich wie folgt.		

Honorar Woche 1-4 a 80.000.--	320.000.--	
+ 20 MWSt.	64.000.--	
Gesamt	384.000.--	
Die Zahlung erfolgt laut obiger Vereinbarung.		
Mit freundlichen Grüßen [händische Unterschrift] K"		

Gemäß § 12 Abs.1 Z.1 UStG 1994 in der damals relevanten Fassung war der Unternehmer berechtigt, bei der Berechnung der Umsatzsteuerzahllast bzw. des monatlichen Umsatzsteuerguthabens u.a. die von anderen Unternehmern in mehrwertsteuergerechten (§ 11 UStG 1994) Rechnungen an ihn gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abzuziehen.

Gemäß § 11 Abs.1 UStG 1994 hatten diese Rechnungen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anders bestimmt war [hier nicht von Relevanz] – die folgenden Angaben zu enthalten [gekürzt auf die relevanten Aspekte]:

1. Den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers,
2. den Namen und die Anschrift des Empfängers der Leistung,
3. Art und Umfang der Leistung,
4. den Tag der Leistung bzw. den Leistungszeitraum,
5. das Entgelt für die sonstige Leistung und
6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Ohne Zweifel erfüllt die oben dargestellte Rechnung nicht diese eine unabdingbare materiellrechtliche Voraussetzung für einen Vorsteuerabzug, so ist offensichtlich Art und Umfang der Leistung nicht ausgewiesen. Der ausdrückliche Verweis auf eine Vereinbarung vom 19. September 1995 geht ins Leere, weil es – so die Aktenlage – keine schriftliche Vereinbarung von diesem Tage zwischen RF und K gibt.



Dem Betriebsprüfer gegenüber (und auch im späteren Finanzstrafverfahren) erklärte RF, dass die gegenständliche Rechnung im Zusammenhang mit einer schriftlichen Vereinbarung zwischen ihm und K vom 6. Oktober 1995 stehe (Arbeitsbogen ABNr. 205018/96, Bl. 19):

„VEREINBARUNG

zwischen

Herrn RF

und

Herrn K

Herr RF ist berechtigt zur Vermittlung von 106 000 qm Grundfläche aus der Parzelle Nr. X in Y, Katasteramt Prag-West, wobei der Kaufpreis mindestens 800 Kronen pro qm zu betragen hat, bei einem garantierten Verkehrswert von mehr als 1000 Kronen.

Herr K hat Käufer für diese Flächen und verpflichtet sich, die Vermittlung umgehend in Angriff zu nehmen und mit vollem Einsatz durchzuführen.

Herr K erhält für diese Vermittlung den fixen Betrag von ATS 3,5 Mio zuzüglich Umsatzsteuer. Für den Vertragsabschluß stehen ihm ATS 300.000,-- zu, des weiteren erhält er beginnend mit 1. Jänner 1996 ATS 80.000,-- pro Woche, wobei darin die Abdeckung sämtlicher Kosten und Spesen enthalten ist. Bedingung für die Auszahlung ist jedoch, dass genügend Geldfluß der Käufer vorhanden ist, um diese Beträge aus den erhaltenen Provisionen abdecken zu können.

Wird ein Kaufpreis von mehr als 800 Kronen pro qm erzielt, erhält Herr K am Ende der Abwicklung eine Prämie von 20% des übersteigenden Wertes. Dieser Betrag wird mit etwaigen Mindererträgen saldiert.

Bei erfolgreicher Abwicklung besteht die Möglichkeit, darüberhinaus weitere Grundflächen aus diesem Grundstück zu ähnlichen Konditionen zu vermitteln. Herr RF verpflichtet sich, einen eventuellen Auftrag daraus ebenfalls durch Herrn K durchführen zu lassen.

Sämtliche Steuern und Abgaben aus dieser Vereinbarung sind durch Herrn K zu tragen.

Salzburg, am 6. Oktober 1995

RF		K
[Unterschrift des RF]		[Unterschrift des K]"

Diese Vereinbarung wiederum stehe mit dem RF von S am 2. Oktober 1995 erteilten Vermittlungsauftrag eben betreffend diese Grundstücke in Zusammenhang (diesbezügliches Schreiben siehe genannter Arbeitsbogen, Bl. 18).

Aufgrund der gegebenen Beweislage (vergleiche dazu die vom Verteidiger in der schriftlichen Berufung herausgearbeiteten Hinweise in den diesbezüglichen Zeugenaussagen) ist es für den Berufungssenat glaubhaft, dass tatsächlich der Beschuldigte und K im Oktober 1995 eine Vereinbarung des obigen Inhaltes abgeschlossen hatten, wonach K von RF mit der Beischaffung von Käufern für bestimmte, in Bauland umgewidmete tschechische Grundstücke beauftragt worden ist.

Somit erwiese sich die Nennung des Datums „19. September 1995“ als Irrtum des K, der sich eigentlich auf den offenkundig tatsächlich vorhandenen schriftlichen Vertrag mit RF vom 6. Oktober 1995 beziehen wollte.

Ebenso eindeutig ist aber aus dem somit offenbar irrtümlich nur mangelhaft zitierten Vertrag vom 6. Oktober 1995 als Leistungsort das Staatsgebiet der Republik Tschechien zu erschließen (siehe unten), was schon deshalb einen Vorsteuerabzug verhindert.

Ein Entgelt ist dem K für seine diesbezüglichen Aktivitäten in den ersten vier Wochen des Jahres 1996 aus dieser Vereinbarung aber nur für den Fall zugestanden, dass tatsächlich RF wiederum Provisionen von S erhalten hätte, aus denen die Zahlung an K abgedeckt hätte werden können. Da laut Aktenlage das gegenständliche Projekt in Tschechien nie zustande gekommen ist, ist auch keine Provision von S an RF geflossen und hat (möglicherweise mit Ausnahme der obgenannten S 300.000,-- für den Vertragsabschluss [zwischen K und RF?]) K auch tatsächlich keinen Anspruch auf Zahlungen gehabt, weshalb das Entgelt hinsichtlich der genannten wöchentlichen Provisionen auch in der Realität Null betragen hat.

Der Beschuldigte legt offenbar Wert auf die Feststellung, dass der mündliche Inhalt seiner Abmachung mit K vom Inhalt des schriftlichen Vertrages vom 6. Oktober 1995 dahingehend abweicht, als K nicht die Vermittlung von Käufern für tschechische Grundstücke, sondern mit der Beischaffung von Finanziers als zukünftige Gesellschafter einer noch zu errichtenden Grundstücksgesellschaft beauftragt worden sei.

Dieses Vorbringen mag in Zusammenhang stehen mit dem Umstand, dass der Betriebsprüfer – welcher in Bezug auf eine umsatzsteuerliche Relevanz für einen Vorsteuerabzug vom Rechnungsinhalt auszugehen hatte – die gegenständliche sonstigen Leistungen des K, ohne sich auf weitere rechtliche Ausführungen einzulassen, von vornherein als in Österreich nicht steuerbar deklariert hatte (Niederschrift vom 20. Dezember 1996).

Gemäß § 3a Abs.6 UStG (in der damals geltenden Fassung) wurde nämlich eine sonstige Leistung im [ergänze offenbar: engen] Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist (im gegenständlichen Fall also in Tschechien).

Nicht in einem derartigen engen Zusammenhang stehen aber beispielsweise der Verkauf von Anteilen und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Grundstücksgesellschaften (vergleiche beispielsweise schon *Kolacny / Mayer*, Umsatzsteuergesetz 1994 <sup>2</sup>, Tz.11 zu § 3a), weshalb unter gewissen Voraussetzungen im Falle der Vermittlung von potentiellen Grundstücksgesellschaftern vermutlich hypothetisch auch ein Leistungsort in Österreich denkbar gewesen wäre, was aber konkret infolge der Erfolglosigkeit des Projektes keine reale Ausprägung in einem Sachverhaltssubstrat erfahren hat und überdies nunmehr mangels verfügbarer Planungsnotizen des RF (welcher in der Berufungsverhandlung erklärt hat, keine diesbezüglichen Schriftstücke mehr zu besitzen) nicht mehr eruierbar wäre.

Zusammenfassend ist also konkret in Bezug auf die behauptete Vorsteuer in Zusammenhang mit Vermittlungsleistungen des K betreffend Jänner 1996 festzuhalten:

Im Zweifel zugunsten für RF ist anzunehmen, dass die von K ausgestellte und mit 29. Jänner 1996 datierte Rechnung einen realen Hintergrund hat und tatsächlich am angegebenen Tag ausgestellt worden ist.

Damit verbleibt an Gründen, einen Vorsteuerabzug zu verweigern, infolge der falschen Vertragszitierung das Fehlen einer Leistungsbeschreibung und – stellte man die gewünschte Verbindung zwischen Rechnung und schriftlichem Vertrag vom 6. Oktober 1995 zwischen K und RF her - das Fehlen eines Entgeltes und der Umstand, dass sich aus dem theoretisch zitierten Vertrag (übereinstimmend mit der Rechnung des K vom 6. Oktober 1995) als Leistungsort Tschechien erschließt, weshalb die in der Voranmeldung vom 22. November 1996 daraus geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von S 64.000,-- nicht zugestanden hat und die am 15. März 1996 fällige Umsatzsteuervorauszahlung in einem Ausmaß von S 50.607,-- objektiv verkürzt worden ist.

Zu klären verbleibt die subjektive Tatseite:

Festzuhalten ist vorerst, dass umsatzsteuerliche Begriffe wie Leistungsort, Steuerbarkeit einer Leistung, Rechnungsmerkmale und Ähnliches zwar einem steuerlichen Laien trotz langjähriger kaufmännischer Tätigkeit Schwierigkeiten bereiten können, weshalb nachvollziehbar erscheint, weshalb K trotz des ihm bekannten Leistungsortes in Tschechien (siehe die ausdrücklicher Angabe in seiner vorhergehenden Rechnung) österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und diese Rechnung eben nicht mit sämtlichen erforderlichen materiellrechtlichen Erfordernissen versehen hat.

Nicht aber kann dies grundsätzlich für einen langjährigen Wirtschaftstreuhänder wie den Beschuldigten gelten, für welchen derartige Grundbegriffe einer Rechnungslegung jederzeitig abrufbares Basiswissen darstellen muss.

Gerade die Mangelhaftigkeit der gegenständlichen (und der übrigen) Rechnungen des K bekräftigt – wie von der Verteidigung im Übrigen offenbar zu Recht vorgebracht – ihre Behauptung, dass die gegenständlichen Rechnungen nicht extra – wie vom Ersten Senat angenommen – nachträglich im Zusammenwirken zwischen RF und K als „Freundschaftsdienst“ des K ohne realen wirtschaftlichen Hintergrund fabriziert worden sind.

Offenbar konnte RF auf die Textierung der gegenständlichen Rechnungen eben nicht unmittelbar Einfluss nehmen.

Als erfahrenem Wirtschaftstreuhänder ist ihm aber zweifellos auf die Dauer anlässlich einer für notwendigen intellektuellen Auseinandersetzung mit den Rechnungen des K beispielsweise anlässlich einer Einsichtnahme in die Rechnung bzw. allenfalls einer Besprechung des Inhaltes derselben deren Mangelhaftigkeit nicht verborgen geblieben.

Dazu hat MF anlässlich ihrer zeugenschaftlichen Einvernahme am 3. April 2002 wie folgt angegeben: „Herr K hat in der Folge Rechnungen mit ausgeworfener Umsatzsteuer entweder persönlich vorbeigebracht oder mit der Post gesandt und habe ich in Zusammenhang mit den [ergänze offenbar: entsprechende Zahllasten ausweisenden] Voranmeldungen gesehen, dass da ein Guthaben besteht und deshalb eine Einzahlung [ergänze: der in der Voranmeldung aufscheinenden Zahllast] nicht durchgeführt, wobei ich mich diesbezüglich bei den ‚Sachbearbeitern‘ rückversichert habe. Ich habe nicht in Erinnerung, dass mein Gatte etwas zu den eingegangenen Rechnungen von K gesagt hat.“ (Finanzstrafakt II Bl. 316).

Hätte aber einer der Kanzleimitarbeiter, welcher für die Berechnung der monatlichen Umsatzsteuer und Erstellung der Voranmeldung verantwortlich gewesen ist, nach Einsicht in die Rechnung des K die Zulässigkeit eines Vorsteuerabzuges bejaht, wäre er ob des groben Rechtsverstoßes sicherlich selbst Gefahr gelaufen, schadenersatzrechtlich und dienstrechtlich gegenüber RF zur Verantwortung gezogen zu werden.

Welche Sachbearbeiter das im Übrigen gewesen sein sollen, bleibt ungenannt.

Nach Ansicht des Berufungssenates ist aber auch die obige Wortfolge „bei den Sachbearbeitern“ ohnehin gedanklich durch die Worte „bei meinem Ehegatten RF“ zu ersetzen.

So hat im Zuge der weiteren Befragung MF – entlarvend – ihre vorherige Behauptung, der Beschuldigte habe sich zu den Rechnungen des K nicht geäußert, gleich wieder relativiert: „Bei Einstufen der Dringlichkeit der Bezahlung der Rechnungen des K war es so, dass er [RF] sagte, warte noch mit der Bezahlung, ich sag dir, wenn es soweit ist.“ (Finanzstrafakt II Bl. 316).

Offenkundig ist das Tschechienprojekt in der Kanzlei des Wirtschaftstreuhänders „Chefsache“ gewesen, die er allein und eigenverantwortlich bearbeitet hat. So RF vor dem Spruchsenat am 3. April 2002 auch ausgeführt: „Zur Aussage meiner Gattin erkläre ich, dass die Vermittlungsgeschäfte neben meiner Kanzlei eine eigene Einkunftsart darstellten und dementsprechend in der Buchhaltung der Steuerberatungskanzlei nicht aufscheinen. Die steuerlichen Arbeiten [ergänze offenbar: für das Tschechienprojekt] führte ich ohne Beauftragung durch und war dies der Grund dafür, dass ich diese Arbeiten nicht im Rahmen einer Steuerberatungskanzlei habe aufscheinen lassen. Ich war quasi der Motor in Tschechien.“ (Finanzstrafakt II Bl. 317).

Es ist daher nur völlig logisch, dass RF sämtliche eingehende wesentliche Informationen und Schriftsätze, wie beispielsweise nicht unbeträchtliche Rechnungen des von ihm in diesem Zusammenhang mit der Vermittlung bzw. Beibringung von kapitalkräftigen Interessenten beauftragten K, zur Kenntnisnahme erhalten hat und er selbst der diesbezügliche Sachbearbeiter in der Kanzlei gewesen ist, bei welchem entsprechende Rückfragen eingegangen sind, die er auch alleine aufgrund seines Sachverhaltenswissens beantworten konnte.

Solches hat auch für die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung betreffend Jänner 1996 bzw. für das Unterlassen der Entrichtung der Zahllast gegolten, wobei also offenkundig seine Ehegattin MF mit ihm Rücksprache gehalten hat.

Der Berufungssenat gelangt daher in freier Beweiswürdigung hinsichtlich des konkreten Lebenssachverhaltes zu der Feststellung, dass RF vor Fälligkeit der gegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlung von der Mangelhaftigkeit der bewussten Rechnung des K vom 29. Jänner 1996 jedenfalls in einem bestimmten Ausmaß Kenntnis erlangt hat.

Um alle Unabwägbarkeiten zugunsten des Beschuldigten dabei auszuschließen, wird im Zweifel – nochmals – auch noch eingeräumt, dass diese Kenntnisnahme von der Mangelhaftigkeit der Rechnungen des K für RF anfangs – infolge seiner Arbeitsüberlastung – lediglich vage geblieben ist, sodass er es vor der Fälligkeit der Vorauszahlung lediglich für ernstlich möglich gehalten hat, dass die materiellrechtlichen Voraussetzungen zur

Geltendmachung der Vorsteuer nicht vorliegen, sich aber letztlich billigend damit abgefunden und seiner Ehegattin die Anordnung erteilt hat, die diesbezügliche Vorauszahlung bis zum Fälligkeitstag (und auch nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit) nicht zu entrichten und auch die Voranmeldung, welche ja eine Zahllast ausgewiesen hat, nicht beim Finanzamt einzureichen.

Möglicherweise war auch geplant, die mangelhafte Rechnung von K durch eine berichtigte Fassung derselben ersetzen zu lassen, wozu es aber infolge des späteren Zerwürfnisses zwischen RF und K und der vom Beschuldigten erkannten Sinnlosigkeit einer Rechnungsberichtigung infolge einer dabei vorzunehmenden Entgeltsberichtigung auf Null nicht mehr gekommen ist.

Eine solche Entscheidung, vorerst einmal abzuwarten und lediglich dem Finanzamt gegenüber die Zahllast nicht bekannt zu geben oder zu entrichten, erklärt auch, warum vorerst das angeblich zustehende Umsatzsteuerguthaben trotz der Finanznot des Unternehmens nicht mittels (falscher) Voranmeldung geltend gemacht wurde (es gab eine solche falsche Voranmeldung noch nicht) und warum bei der Einreichung der falschen Voranmeldung am 22. November 1996 nicht die ursprüngliche Voranmeldung verwendet werden konnte, sondern handschriftlich eine neue Voranmeldung mit Ausstellungsdatum 20. November 1996 angefertigt werden musste (genannter Umsatzsteuerteilakt, Finanzstrafakt I Bl. 27).

Derjenige, der eine Tatverwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet, handelt bedingt vorsätzlich (§ 8 Abs.1 FinstrG).

Gemäß § 49 Abs.1 lit.a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer zumindest bedingt vorsätzlich selbst zu berechnende Abgaben wie beispielsweise Umsatzsteuervorauszahlungen nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet.

Am 22. November 1996 hat RF – wie oben ausgeführt – eine von ihm unterfertigte und mit 20. November 1996 datierte, inhaltlich falsche Voranmeldung eingereicht, in welcher aufgrund des nicht berechtigten Vorsteuerbetrages ein Guthaben von S 13.393,-- ausgewiesen war.

Aufgrund der sich schon aus dem Finanzstrafverfahren ergebenden intellektuellen Auseinandersetzung des Beschuldigten mit der umsatzsteuerrechtlichen Fragestellung, ob denn die vorgelegte Rechnung zu einem Vorsteuerabzug berechtigt, ist in Anbetracht des Fachwissens des RF zumindest von einer wissentlichen Vorgangsweise auszugehen: Um sich zu entlasten, hat RF in der eine Abgabenerklärung darstellenden Umsatzsteuervoranmeldung zumindest wissentlich ein ihm tatsächlich nicht zustehendes Umsatzsteuerguthaben in Höhe von S 13.393,-- geltend gemacht.

Auch derjenige, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Einreichung einer dem § 21 UStG 1994 entsprechenden ordnungsgemäßen Umsatzsteuervoranmeldung zu Unrecht eine Umsatzsteuergutschrift, welche – wie im gegenständlichen Fall – nicht bescheidmäßig festzusetzen ist, geltend macht und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält, begeht eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG.

Dies hätte auf die Gutschriftgeltendmachung am 22. November 1996 offenbar zugetroffen, ohne dass dieser Aspekt in seiner Strafbarkeit als Nachtat zur vorsätzlichen Nichtentrichtung der Vorauszahlung am 20. März 1996 im Sinne des § 49 Abs.1 lit.a FinStrG eingeschränkt gewesen wäre.

Der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz ist jedoch zu entnehmen, dass dieser nachträglich hinzukommende finanzstrafrechtliche Sachverhalt nicht zum Verfahrensgegenstand gemacht worden ist.

Die Berufung des Beschuldigten erweist sich daher im Ergebnis teilweise insoweit als berechtigt, als der Berufungswerber betreffend Jänner 1996 im Zweifel zu seinen Gunsten lediglich infolge seiner bedingt vorsätzlich bis zum 20. März 1996 unterbliebenen Entrichtung der Umsatzsteuerzahllast in Höhe von S 50.607,-- eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs.1 lit.a FinStrG zu verantworten hat.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für Februar 1996 in Höhe von S 72.804,-- ist am 15. April 1996 fällig geworden. Eine Entrichtung der Zahllast bzw. die Einreichung einer diesbezüglichen Umsatzsteuervoranmeldung bis zu diesem Fälligkeitstag ist aber nicht erfolgt.

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

Mit Schreiben vom 26. September 1996 wurde RF daher von der Finanzstrafbehörde erster Instanz aufgefordert, die diesbezügliche Voranmeldung nachzureichen und die Gründe für die gegenständlichen Versäumnisse darzulegen (Finanzstrafakt I Bl. 12 f).

Mit Antwortschreiben vom 22. November 1996 behauptete RF, dass infolge eines Umsatzsteuerguthabens tatsächlich keine Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung

bestanden hätte (Finanzstrafakt I Bl. 18) und übermittelte gleichzeitig u.a. eine von ihm unterschriebene entsprechende Voranmeldung für Februar 1996, in welcher aufgrund geltend gemachter Vorsteuern in Höhe von 82.681,58 ein Guthaben von S 7.210,-- geltend gemacht wurde (Finanzstrafakt I Bl. 26, obgenannter Umsatzsteueraktenteil).

Aufgrund einer UVA-Prüfung im Dezember 1996 stellte sich jedoch heraus, dass in obiger Vorsteuer ein Betrag in Höhe von S 80.000,-- aus einer von K an RF gelegten Rechnung folgenden Wortlautes enthalten gewesen war:

„K Anschrift des K		
RF G S		29.2.96
Lieber Rudi,		
gemäß der Vereinbarung vom 19.September 1995, verrechne ich wie folgt.		
Honorar Woche 5 bis 9 a 80.000.--	400.000.--	
+ 20 MWSt.	80.000.--	
Gesamt	480.000.--	
Die Zahlung erfolgt wie vereinbart.		
Rufe Dich in den nächsten Tagen an.		
Mit bestem Dank im voraus [händische Unterschrift] K"		

Gemäß § 12 Abs.1 Z.1 UStG 1994 in der damals relevanten Fassung war der Unternehmer berechtigt, bei der Berechnung der Umsatzsteuerzahllast bzw. des monatlichen



Umsatzsteuerguthabens u.a. die von anderen Unternehmern in mehrwertsteuergerechten (§ 11 UStG 1994) Rechnungen an ihn gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abzuziehen.

Gemäß § 11 Abs.1 UStG 1994 hatten diese Rechnungen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anders bestimmt war [hier nicht von Relevanz] – die folgenden Angaben zu enthalten [gekürzt auf die relevanten Aspekte]:

1. Den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers,
2. den Namen und die Anschrift des Empfängers der Leistung,
3. Art und Umfang der Leistung,
4. den Tag der Leistung bzw. den Leistungszeitraum,
5. das Entgelt für die sonstige Leistung und
6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Ohne Zweifel erfüllt die oben dargestellte Rechnung nicht diese eine unabdingbare materiellrechtliche Voraussetzung für einen Vorsteuerabzug, so ist offensichtlich Art und Umfang der Leistung nicht ausgewiesen. Der ausdrückliche Verweis auf eine Vereinbarung vom 19. September 1995 geht ins Leere, weil es – so die Aktenlage – keine schriftliche Vereinbarung von diesem Tage zwischen RF und K gibt.

Dem Betriebsprüfer gegenüber (und auch im späteren Finanzstrafverfahren) erklärte RF, dass die gegenständliche Rechnung im Zusammenhang mit einer schriftlichen Vereinbarung zwischen ihm und K vom 6. Oktober 1995 stehe (Arbeitsbogen ABNr. 205018/96, Bl. 19):

„VEREINBARUNG

zwischen

Herrn RF

und

Herrn K

Herr RF ist berechtigt zur Vermittlung von 106 000 qm Grundfläche aus der Parzelle Nr. X in Y, Katasteramt Prag-West, wobei der Kaufpreis mindestens 800 Kronen pro qm zu betragen hat, bei einem garantierten Verkehrswert von mehr als 1000 Kronen.

Herr K hat Käufer für diese Flächen und verpflichtet sich, die Vermittlung umgehend in Angriff zu nehmen und mit vollem Einsatz durchzuführen.

Herr K erhält für diese Vermittlung den fixen Betrag von ATS 3,5 Mio zuzüglich Umsatzsteuer. Für den Vertragsabschluß stehen ihm ATS 300.000,-- zu, des weiteren erhält er beginnend mit 1. Jänner 1996 ATS 80.000,-- pro Woche, wobei darin die Abdeckung sämtlicher Kosten und Spesen enthalten ist. Bedingung für die Auszahlung ist jedoch, dass genügend Geldfluß der Käufer vorhanden ist, um diese Beträge aus den erhaltenen Provisionen abdecken zu können.

Wird ein Kaufpreis von mehr als 800 Kronen pro qm erzielt, erhält Herr K am Ende der Abwicklung eine Prämie von 20% des übersteigenden Wertes. Dieser Betrag wird mit etwaigen Mindererträgen saldiert.

Bei erfolgreicher Abwicklung besteht die Möglichkeit, darüberhinaus weitere Grundflächen aus diesem Grundstück zu ähnlichen Konditionen zu vermitteln. Herr RF verpflichtet sich, einen eventuellen Auftrag daraus ebenfalls durch Herrn K durchführen zu lassen.

Sämtliche Steuern und Abgaben aus dieser Vereinbarung sind durch Herrn K zu tragen.

Salzburg, am 6. Oktober 1995

RF		K
[Unterschrift des RF]		[Unterschrift des K]"

Diese Vereinbarung wiederum stehe mit dem RF von S am 2. Oktober 1995 erteilten Vermittlungsauftrag eben betreffend diese Grundstücke in Zusammenhang (diesbezügliches Schreiben siehe genannter Arbeitsbogen, Bl. 18).

Aufgrund der gegebenen Beweislage (vergleiche dazu die vom Verteidiger in der schriftlichen Berufung herausgearbeiteten Hinweise in den diesbezüglichen Zeugenaussagen) ist es für den Berufungssenat glaubhaft, dass tatsächlich der Beschuldigte und K im Oktober 1995 eine Vereinbarung des obigen Inhaltes abgeschlossen hatten, wonach K von RF mit der Beischaffung von Käufern für bestimmte, in Bauland umgewidmete tschechische Grundstücke beauftragt worden ist.

Somit erwiese sich die Nennung des Datums „19. September 1995“ als Irrtum des K, der sich eigentlich auf den offenkundig tatsächlich vorhandenen schriftlichen Vertrag mit RF vom 6. Oktober 1995 beziehen wollte.

Ebenso eindeutig ist aber aus dem somit offenbar irrtümlich nur mangelhaft zitierten Vertrag vom 6. Oktober 1995 als Leistungsort das Staatsgebiet der Republik Tschechien zu erschließen (siehe unten), was schon deshalb einen Vorsteuerabzug verhindert.

Ein Entgelt wäre dem K für seine diesbezüglichen Aktivitäten in der 5. bis 9. Woche des Jahres 1996 aus dieser Vereinbarung aber nur für den Fall zugestanden, dass tatsächlich RF

wiederum Provisionen von S erhalten hätte, aus denen die Zahlung an K abgedeckt hätte werden können. Da laut Aktenlage das gegenständliche Projekt in Tschechien nie zustande gekommen ist, ist auch keine Provision von S an RF geflossen und hat (möglicherweise mit Ausnahme der obgenannten S 300.000,-- für den Vertragsabschluss [zwischen K und RF?]) K auch tatsächlich keinen Anspruch auf Zahlungen gehabt, weshalb das Entgelt hinsichtlich der genannten wöchentlichen Provisionen auch in der Realität Null betragen hat.

Der Beschuldigte legt offenbar Wert auf die Feststellung, dass der mündliche Inhalt seiner Abmachung mit K vom Inhalt des schriftlichen Vertrages vom 6. Oktober 1995 dahingehend abweicht, als K nicht die Vermittlung von Käufern für tschechische Grundstücke, sondern mit der Beischaffung von Finanziers als zukünftige Gesellschafter einer noch zu errichtenden Grundstücksgesellschaft beauftragt worden sei.

Dieses Vorbringen mag in Zusammenhang stehen mit dem Umstand, dass der Betriebsprüfer – welcher in Bezug auf eine umsatzsteuerliche Relevanz für einen Vorsteuerabzug vom Rechnungsinhalt auszugehen hatte – die gegenständliche sonstigen Leistungen des K, ohne sich auf weitere rechtliche Ausführungen einzulassen, von vornherein als in Österreich nicht steuerbar deklariert hatte (Niederschrift vom 20. Dezember 1996).

Gemäß § 3a Abs.6 UStG (in der damals geltenden Fassung) wurde nämlich eine sonstige Leistung im [ergänze offenbar: engen] Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist (im gegenständlichen Fall also in Tschechien). Nicht in einem derartigen engen Zusammenhang stehen aber beispielsweise der Verkauf von Anteilen und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Grundstücksgesellschaften (vergleiche beispielsweise schon *Kolacny / Mayer*, Umsatzsteuergesetz 1994 <sup>2</sup>, Tz.11 zu § 3a), weshalb unter gewissen Voraussetzungen im Falle der Vermittlung von potentiellen Grundstücksgesellschaftern vermutlich hypothetisch auch ein Leistungsort in Österreich denkbar gewesen wäre, was aber konkret infolge der Erfolglosigkeit des Projektes keine reale Ausprägung in einem Sachverhaltssubstrat erfahren hat und überdies nunmehr mangels verfügbarer Planungsnotizen des RF (welcher in der Berufungsverhandlung erklärt hat, keine diesbezüglichen Schriftstücke mehr zu besitzen) nicht mehr eruierbar wäre.

Zusammenfassend ist also konkret in Bezug auf die behauptete Vorsteuer in Zusammenhang mit Vermittlungsleistungen des K betreffend Februar 1996 festzuhalten:

Im Zweifel zugunsten für RF ist anzunehmen, dass die von K ausgestellte und mit 29. Februar 1996 datierte Rechnung einen realen Hintergrund hat und tatsächlich am angegebenen Tag ausgestellt worden ist.

Damit verbleibt an Gründen, einen Vorsteuerabzug zu verweigern, infolge der falschen Vertragszitierung das Fehlen einer Leistungsbeschreibung und – stellte man die gewünschte Verbindung zwischen Rechnung und schriftlichem Vertrag vom 6. Oktober 1995 zwischen K und RF her - das Fehlen eines Entgeltes und der Umstand, dass sich aus dem theoretisch zitierten Vertrag (übereinstimmend mit der Rechnung des K vom 6. Oktober 1995) als Leistungsort Tschechien erschließt, weshalb die in der Voranmeldung vom 22. November 1996 daraus geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von S 80.000,-- nicht zugestanden hat und die am 15. April 1996 fällige Umsatzsteuervorauszahlung in einem Ausmaß von S 72.804,-- objektiv verkürzt worden ist.

Zu klären verbleibt die subjektive Tatseite:

Festzuhalten ist vorerst, dass umsatzsteuerliche Begriffe wie Leistungsort, Steuerbarkeit einer Leistung, Rechnungsmerkmale und Ähnliches zwar einem steuerlichen Laien trotz langjähriger kaufmännischer Tätigkeit Schwierigkeiten bereiten können, weshalb nachvollziehbar erscheint, weshalb K trotz des ihm bekannten Leistungsortes in Tschechien (siehe die ausdrücklicher Angabe in seiner Rechnung vom 6. Oktober 1995) österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und diese Rechnung eben nicht mit sämtlichen erforderlichen materiellrechtlichen Erfordernissen versehen hat.

Nicht aber kann dies grundsätzlich für einen langjährigen Wirtschaftstreuhänder wie den Beschuldigten gelten, für welchen derartige Grundbegriffe einer Rechnungslegung jederzeitig abrufbares Basiswissen darstellen muss.

Gerade die Mangelhaftigkeit der gegenständlichen (und der übrigen) Rechnungen des K bekräftigt – wie von der Verteidigung im Übrigen offenbar zu Recht vorgebracht – ihre Behauptung, dass die gegenständlichen Rechnungen nicht extra – wie vom Ersten Senat angenommen – nachträglich im Zusammenwirken zwischen RF und K als „Freundschaftsdienst“ des K ohne realen wirtschaftlichen Hintergrund fabriziert worden sind.

Offenbar konnte RF auf die Textierung der gegenständlichen Rechnungen eben nicht unmittelbar Einfluss nehmen.

Als erfahrenem Wirtschaftstreuhänder ist ihm aber zweifellos auf die Dauer anlässlich einer für notwendigen intellektuellen Auseinandersetzung mit den Rechnungen des K beispielsweise anlässlich einer Einsichtnahme in die Rechnung bzw. allenfalls einer Besprechung des Inhaltes derselben deren Mangelhaftigkeit nicht verborgen geblieben.

Dazu hat MF anlässlich ihrer zeugenschaftlichen Einvernahme am 3. April 2002 wie folgt angegeben: „Herr K hat in der Folge Rechnungen mit ausgeworfener Umsatzsteuer entweder persönlich vorbeigebracht oder mit der Post gesandt und habe ich in Zusammenhang mit den [ergänze offenbar: entsprechende Zahllasten ausweisenden] Voranmeldungen gesehen, dass da ein Guthaben besteht und deshalb eine Einzahlung [ergänze: der in der Voranmeldung aufscheinenden Zahllast] nicht durchgeführt, wobei ich mich diesbezüglich bei den ‚Sachbearbeitern‘ rückversichert habe. Ich habe nicht in Erinnerung, dass mein Gatte etwas zu den eingegangenen Rechnungen von K gesagt hat.“ (Finanzstrafakt II Bl. 316).

Hätte aber einer der Kanzleimitarbeiter, welcher für die Berechnung der monatlichen Umsatzsteuer und Erstellung der Voranmeldung verantwortlich gewesen ist, nach Einsicht in die Rechnung des K die Zulässigkeit eines Vorsteuerabzuges bejaht, wäre er ob des groben Rechtsverstosses sicherlich selbst Gefahr gelaufen, schadenersatzrechtlich und dienstrechtlich gegenüber RF zur Verantwortung gezogen zu werden.

Welche Sachbearbeiter das im Übrigen gewesen sein sollen, bleibt ungenannt.

Nach Ansicht des Berufungssenates ist aber auch die obige Wortfolge „bei den Sachbearbeitern“ ohnehin gedanklich durch die Worte „bei meinem Ehegatten RF“ zu ersetzen.

So hat im Zuge der weiteren Befragung MF – entlarvend – ihre vorherige Behauptung, der Beschuldigte habe sich zu den Rechnungen des K nicht geäußert, gleich wieder relativiert: „Bei Einstufen der Dringlichkeit der Bezahlung der Rechnungen des K war es so, dass er [RF] sagte, warte noch mit der Bezahlung, ich sag dir, wenn es soweit ist.“ (Finanzstrafakt II Bl. 316).

Offenkundig ist das Tschechienprojekt in der Kanzlei des Wirtschaftstreuhänders „Chefsache“ gewesen, die er allein und eigenverantwortlich bearbeitet hat. So RF vor dem Spruchsenat am 3. April 2002 auch ausgeführt: „Zur Aussage meiner Gattin erkläre ich, dass die Vermittlungsgeschäfte neben meiner Kanzlei eine eigene Einkunftsart darstellten und dementsprechend in der Buchhaltung der Steuerberatungskanzlei nicht aufscheinen. Die steuerlichen Arbeiten [ergänze offenbar: für das Tschechienprojekt] führte ich ohne Beauftragung durch und war dies der Grund dafür, dass ich diese Arbeiten nicht im Rahmen einer Steuerberatungskanzlei habe aufscheinen lassen. Ich war quasi der Motor in Tschechien.“ (Finanzstrafakt II Bl. 317).

Es ist daher nur völlig logisch, dass RF sämtliche eingehende wesentliche Informationen und Schriftsätze, wie beispielsweise nicht unbeträchtliche Rechnungen des von ihm in diesem

Zusammenhang mit der Vermittlung bzw. Beibringung von kapitalkräftigen Interessenten beauftragten K, zur Kenntnisnahme erhalten hat und er selbst der diesbezügliche Sachbearbeiter in der Kanzlei gewesen ist, bei welchem entsprechende Rückfragen eingegangen sind, die er auch alleine aufgrund seines Sachverhaltenswissens beantworten konnte.

Solches hat auch für die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung betreffend Februar 1996 bzw. für das Unterlassen der Entrichtung der Zahllast gegolten, wobei also offenkundig seine Ehegattin MF mit ihm Rücksprache gehalten hat.

Der Berufungssenat gelangt daher in freier Beweiswürdigung hinsichtlich des konkreten Lebenssachverhaltes zu der Feststellung, dass RF vor Fälligkeit der gegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlung von der Mangelhaftigkeit der bewussten Rechnung des K vom 29. Februar 1996 Kenntnis erlangt hat.

War es dem Berufungssenat hinsichtlich der erste Rechnungen des K noch möglich, eine gewisse Unaufmerksamkeit des Beschuldigten bei der Informationsaufnahme über diese anzunehmen, wobei gerade die Vertrautheit der Geschäftspartner RF und K sowie das nahe Faktenwissen vom tatsächlichen Geschehen eine Rolle gespielt haben wird (weshalb die Gewissheit des RF über die Mängel mit einer für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit für den Berufungssenat noch in Frage gestanden ist und lediglich bedingter Vorsatz als strafrelevant verblieben war), ist solches nunmehr nach der allgemeinen Lebenserfahrung jedenfalls auszuschließen: Offenkundig ist es nunmehr zu dem in den Zeugenaussagen beschriebenen Zerwürfnis zwischen RF und K gekommen, was sich beispielsweise in der Zurücklegung der Vertretungsvollmacht des RF betreffend K vom 27. März 1996 (Finanzstrafakt I Bl. 121) und in der Wechselmandatsklage vom 4. April 1996 dokumentiert (Finanzstrafakt I Bl. 142 ff). War aber die geschäftliche Kommunikation zwischen dem Beschuldigten und K von nunmehr intensiven Misstrauen geprägt, hat RF Rechnungen des K in dem für ihn äußerst wichtigen Tschechienprojekt mit Sicherheit aufmerksam studiert, weshalb er jedenfalls erkannt hat, dass aus der Rechnung vom 29. Februar 1996 kein Vorsteuerabzug zulässig ist.

Dennoch hat er in Anbetracht seiner verzweiferten Finanzlage seiner Ehegattin die Anordnung erteilt, die diesbezügliche Vorauszahlung bis zum Fälligkeitstag nicht zu entrichten und auch die Voranmeldung, welche ja eine Zahllast ausgewiesen hat, nicht beim Finanzamt einzureichen.

Möglicherweise war auch geplant, die mangelhafte Rechnung von K durch eine berichtigte Fassung derselben ersetzen zu lassen, wozu es aber infolge des Auseinanderlebens von RF und K und der Sinnlosigkeit einer Rechnungsberichtigung aufgrund der dabei auch vorzunehmenden Entgeltsberichtigung auf Null nicht mehr gekommen ist.

Eine solche Entscheidung, vorerst einmal abzuwarten und lediglich dem Finanzamt gegenüber die Zahllast nicht bekannt zu geben oder zu entrichten, erklärt auch, warum vorerst das angeblich zustehende Umsatzsteuerguthaben trotz der Finanznot des Unternehmens nicht mittels (falscher) Voranmeldung geltend gemacht wurde (es gab eine solche falsche Voranmeldung noch nicht) und warum bei der Einreichung der falschen Voranmeldung am 22. November 1996 nicht die ursprüngliche Voranmeldung verwendet werden konnte, sondern handschriftlich eine neue Voranmeldung mit Ausstellungsdatum 20. November 1996 angefertigt werden musste (genannter Umsatzsteuerteilakt, Finanzstrafakt I Bl. 26).

Am 22. November 1996 hat also RF überdies eine von ihm unterfertigte und mit 20. November 1996 datierte, inhaltlich falsche Voranmeldung eingereicht, in welcher aufgrund des nicht berechtigten Vorsteuerbetrages ein Guthaben von S 7.210,-- ausgewiesen war.

Aufgrund der intellektuellen Auseinandersetzung des Beschuldigten mit der umsatzsteuerrechtlichen Fragestellung, ob denn die vorgelegte Rechnung zu einem Vorsteuerabzug berechtigt, ist in Anbetracht des Fachwissens des RF zumindest von einer wissentlichen Vorgangsweise auszugehen: Um sich zu entlasten, hat RF in der eine Abgabenerklärung darstellenden Umsatzsteuervoranmeldung zumindest wissentlich ein ihm tatsächlich nicht zustehendes Umsatzsteuerguthaben geltend gemacht.

Auch derjenige, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Einreichung einer dem § 21 UStG 1994 entsprechenden ordnungsgemäßen Umsatzsteuervoranmeldung zu Unrecht eine Umsatzsteuergutschrift, welche – wie im gegenständlichen Fall – nicht bescheidmäßig festzusetzen ist, geltend macht und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält, begeht eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG.

Dies hätte auf die Gutschriftgeltendmachung am 22. November 1996 offenbar zugetroffen, ohne dass dieser Aspekt in seiner Strafbarkeit als Nachtat zur wissentlichen Nichtentrichtung der Vorauszahlung am 15. April 1996 im Sinne des § 33 Abs.2 lit.a FinStrG eingeschränkt gewesen wäre.

Der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz ist jedoch zu entnehmen, dass dieser nachträglich hinzukommende finanzstrafrechtliche Sachverhalt nicht zum Verfahrensgegenstand gemacht worden ist.

Der Beschuldigte hat daher betreffend Februar 1996 lediglich infolge seiner wissentlich nicht bis zum Ablauf des 15. April 1996 erfolgten Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung bzw. Einreichung einer ordnungsgemäßen diesbezüglichen Voranmeldung eine Hinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG in Höhe von S 72.804,-- zu verantworten.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für März 1996 in Höhe von S 47.381,-- ist am 15. Mai 1996 fällig geworden. Eine Entrichtung der Zahllast bzw. die Einreichung einer diesbezüglichen Umsatzsteuervoranmeldung bis zu diesem Fälligkeitstag ist aber nicht erfolgt.

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

Mit Schreiben vom 26. September 1996 wurde RF daher von der Finanzstrafbehörde erster Instanz aufgefordert, die diesbezügliche Voranmeldung nachzureichen und die Gründe für die gegenständlichen Versäumnisse darzulegen (Finanzstrafakt I Bl. 12 f).

Mit Antwortschreiben vom 22. November 1996 behauptete RF, dass infolge eines Umsatzsteuerguthabens tatsächlich keine Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung bestanden hätte (Finanzstrafakt I Bl. 18) und übermittelte gleichzeitig u.a. eine von ihm unterschriebene entsprechende Voranmeldung für März 1996, in welcher aufgrund geltend gemachter Vorsteuern in Höhe von 61.149,70 ein Guthaben von S 619,-- geltend gemacht wurde (Finanzstrafakt I Bl. 25, obgenannter Umsatzsteueraktenteil).

Aufgrund einer UVA-Prüfung im Dezember 1996 stellte sich jedoch heraus, dass in obiger Vorsteuer ein Betrag in Höhe von S 48.000,-- aus einer von K an RF gelegten Rechnung folgenden Wortlautes enthalten gewesen war:

„K Anschrift des K		
RF G S		..., am 28.3.96



Lieber Rudi,		
gemäß der Vereinbarung vom 19.September 1995, verrechne ich wie folgt.		
Honorar Woche 10 bis 12 a80.000.--	240.000.--	
+ 20% MWSt.	48.000.--	
Gesamt	288.000.--	
Mit bestem Dank im voraus [händische Unterschrift] K"		
Die Zahlung erfolgt wie vereinbart."		

Gemäß § 12 Abs.1 Z.1 UStG 1994 in der damals relevanten Fassung war der Unternehmer berechtigt, bei der Berechnung der Umsatzsteuerzahllast bzw. des monatlichen Umsatzsteuerguthabens u.a. die von anderen Unternehmern in mehrwertsteuergerechten (§ 11 UStG 1994) Rechnungen an ihn gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abzuziehen.

Gemäß § 11 Abs.1 UStG 1994 hatten diese Rechnungen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anders bestimmt war [hier nicht von Relevanz] – die folgenden Angaben zu enthalten [gekürzt auf die relevanten Aspekte]:

1. Den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers,
2. den Namen und die Anschrift des Empfängers der Leistung,
3. Art und Umfang der Leistung,
4. den Tag der Leistung bzw. den Leistungszeitraum,
5. das Entgelt für die sonstige Leistung und

6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Ohne Zweifel erfüllt die oben dargestellte Rechnung nicht diese eine unabdingbare materiellrechtliche Voraussetzung für einen Vorsteuerabzug, so ist offensichtlich Art und Umfang der Leistung nicht ausgewiesen. Der ausdrückliche Verweis auf eine Vereinbarung vom 19. September 1995 geht ins Leere, weil es – so die Aktenlage – keine schriftliche Vereinbarung von diesem Tage zwischen RF und K gibt.

Dem Betriebsprüfer gegenüber (und auch im späteren Finanzstrafverfahren) erklärte RF, dass die gegenständliche Rechnung im Zusammenhang mit einer schriftlichen Vereinbarung zwischen ihm und K vom 6. Oktober 1995 stehe (Arbeitsbogen ABNr. 205018/96, Bl. 19):

„VEREINBARUNG

zwischen

Herrn RF

und

Herrn K

Herr RF ist berechtigt zur Vermittlung von 106 000 qm Grundfläche aus der Parzelle Nr. X in Y, Katasteramt Prag-West, wobei der Kaufpreis mindestens 800 Kronen pro qm zu betragen hat, bei einem garantierten Verkehrswert von mehr als 1000 Kronen.

Herr K hat Käufer für diese Flächen und verpflichtet sich, die Vermittlung umgehend in Angriff zu nehmen und mit vollem Einsatz durchzuführen.

Herr K erhält für diese Vermittlung den fixen Betrag von ATS 3,5 Mio zuzüglich Umsatzsteuer. Für den Vertragsabschluß stehen ihm ATS 300.000,-- zu, des weiteren erhält er beginnend mit 1. Jänner 1996 ATS 80.000,-- pro Woche, wobei darin die Abdeckung sämtlicher Kosten und Spesen enthalten ist. Bedingung für die Auszahlung ist jedoch, dass genügend Geldfluß der Käufer vorhanden ist, um diese Beträge aus den erhaltenen Provisionen abdecken zu können.

Wird ein Kaufpreis von mehr als 800 Kronen pro qm erzielt, erhält Herr K am Ende der Abwicklung eine Prämie von 20% des übersteigenden Wertes. Dieser Betrag wird mit etwaigen Mindererträgen saldiert.

Bei erfolgreicher Abwicklung besteht die Möglichkeit, darüberhinaus weitere Grundflächen aus diesem Grundstück zu ähnlichen Konditionen zu vermitteln. Herr RF verpflichtet sich, einen eventuellen Auftrag daraus ebenfalls durch Herrn K durchführen zu lassen.

Sämtliche Steuern und Abgaben aus dieser Vereinbarung sind durch Herrn K zu tragen.

Salzburg, am 6. Oktober 1995

RF		K
[Unterschrift des RF]		[Unterschrift des K]"

Diese Vereinbarung wiederum stehe mit dem RF von S am 2. Oktober 1995 erteilten Vermittlungsauftrag eben betreffend diese Grundstücke in Zusammenhang (diesbezügliches Schreiben siehe genannter Arbeitsbogen, Bl. 18).

Aufgrund der gegebenen Beweislage (vergleiche dazu die vom Verteidiger in der schriftlichen Berufung herausgearbeiteten Hinweise in den diesbezüglichen Zeugenaussagen) ist es für den Berufungssenat glaubhaft, dass tatsächlich der Beschuldigte und K im Oktober 1995 eine Vereinbarung des obigen Inhaltes abgeschlossen hatten, wonach K von RF mit der Beischaffung von Käufern für bestimmte, in Bauland umgewidmete tschechische Grundstücke beauftragt worden ist.

Somit erwiese sich die Nennung des Datums „19. September 1995“ als Irrtum des K, der sich eigentlich auf den offenkundig tatsächlich vorhandenen schriftlichen Vertrag mit RF vom 6. Oktober 1995 beziehen wollte.

Ebenso eindeutig ist aber aus dem somit offenbar irrtümlich nur mangelhaft zitierten Vertrag vom 6. Oktober 1995 als Leistungsort das Staatsgebiet der Republik Tschechien zu erschließen (siehe unten), was schon deshalb einen Vorsteuerabzug verhindert.

Ein Entgelt wäre dem K für seine diesbezüglichen Aktivitäten in der 10. bis 12. Woche des Jahres 1996 aus dieser Vereinbarung aber nur für den Fall zugestanden, dass tatsächlich RF wiederum Provisionen von S erhalten hätte, aus denen die Zahlung an K abgedeckt hätte werden können. Da laut Aktenlage das gegenständliche Projekt in Tschechien nie zustande gekommen ist, ist auch keine Provision von S an RF geflossen und hat (möglicherweise mit Ausnahme der obgenannten S 300.000,-- für den Vertragsabschluss [zwischen K und RF?]) K auch tatsächlich keinen Anspruch auf Zahlungen gehabt, weshalb das Entgelt hinsichtlich der genannten wöchentlichen Provisionen auch in der Realität Null betragen hat.

Der Beschuldigte legt offenbar Wert auf die Feststellung, dass der mündliche Inhalt seiner Abmachung mit K vom Inhalt des schriftlichen Vertrages vom 6. Oktober 1995 dahingehend abweicht, als K nicht die Vermittlung von Käufern für tschechische Grundstücke, sondern mit der Beischaffung von Finanziers als zukünftige Gesellschafter einer noch zu errichtenden Grundstücksgesellschaft beauftragt worden sei.

Dieses Vorbringen mag in Zusammenhang stehen mit dem Umstand, dass der Betriebsprüfer – welcher in Bezug auf eine umsatzsteuerliche Relevanz für einen Vorsteuerabzug vom Rechnungsinhalt auszugehen hatte – die gegenständliche sonstigen Leistungen des K, ohne sich auf weitere rechtliche Ausführungen einzulassen, von vornherein als in Österreich nicht steuerbar deklariert hatte (Niederschrift vom 20. Dezember 1996).

Gemäß § 3a Abs.6 UStG (in der damals geltenden Fassung) wurde nämlich eine sonstige Leistung im [ergänze offenbar: engen] Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist (im gegenständlichen Fall also in Tschechien). Nicht in einem derartigen engen Zusammenhang stehen aber beispielsweise der Verkauf von Anteilen und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Grundstücksgesellschaften (vergleiche beispielsweise schon *Kolacny / Mayer*, Umsatzsteuergesetz 1994 <sup>2</sup>, Tz.11 zu § 3a), weshalb unter gewissen Voraussetzungen im Falle der Vermittlung von potentiellen Grundstücksgesellschaftern vermutlich hypothetisch auch ein Leistungsort in Österreich denkbar gewesen wäre, was aber konkret infolge der Erfolglosigkeit des Projektes keine reale Ausprägung in einem Sachverhaltssubstrat erfahren hat und überdies nunmehr mangels verfügbarer Planungsnotizen des RF (welcher in der Berufungsverhandlung erklärt hat, keine diesbezüglichen Schriftstücke mehr zu besitzen) nicht mehr eruierbar wäre.

Zusammenfassend ist also konkret in Bezug auf die behauptete Vorsteuer in Zusammenhang mit Vermittlungsleistungen des K betreffend März 1996 festzuhalten:

Im Zweifel zugunsten für RF ist anzunehmen, dass die von K ausgestellte und mit 28. März 1996 datierte Rechnung einen realen Hintergrund hat und tatsächlich am angegebenen Tag ausgestellt worden ist.

Damit verbleibt an Gründen, einen Vorsteuerabzug zu verweigern, infolge der falschen Vertragszitierung das Fehlen einer Leistungsbeschreibung und – stellte man die gewünschte Verbindung zwischen Rechnung und schriftlichem Vertrag vom 6. Oktober 1995 zwischen K und RF her - das Fehlen eines Entgeltes und der Umstand, dass sich aus dem theoretisch zitierten Vertrag (übereinstimmend mit der Rechnung des K vom 6. Oktober 1995) als Leistungsort Tschechien erschließt, weshalb die in der Voranmeldung vom 22. November 1996 daraus geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von S 48.000,-- nicht zugestanden hat und die am 15. Mai 1996 fällige Umsatzsteuervorauszahlung in einem Ausmaß von S 47.381,-- objektiv verkürzt worden ist.

Zu klären verbleibt die subjektive Tatseite:

Festzuhalten ist vorerst, dass umsatzsteuerliche Begriffe wie Leistungsort, Steuerbarkeit einer Leistung, Rechnungsmerkmale und Ähnliches zwar einem steuerlichen Laien trotz langjähriger kaufmännischer Tätigkeit Schwierigkeiten bereiten können, weshalb nachvollziehbar erscheint, weshalb K trotz des ihm bekannten Leistungsortes in Tschechien (siehe die ausdrücklicher Angabe in seiner Rechnung vom 6. Oktober 1995) österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und diese Rechnung eben nicht mit sämtlichen erforderlichen materiellrechtlichen Erfordernissen versehen hat.

Nicht aber kann dies grundsätzlich für einen langjährigen Wirtschaftstreuhandler wie den Beschuldigten gelten, für welchen derartige Grundbegriffe einer Rechnungslegung jederzeitig abrufbares Basiswissen darstellen muss.

Gerade die Mangelhaftigkeit der gegenständlichen (und der übrigen) Rechnungen des K bekräftigt – wie von der Verteidigung im Übrigen offenbar zu Recht vorgebracht – ihre Behauptung, dass die gegenständlichen Rechnungen nicht extra – wie vom Ersten Senat angenommen – nachträglich im Zusammenwirken zwischen RF und K als „Freundschaftsdienst“ des K ohne realen wirtschaftlichen Hintergrund fabriziert worden sind.

Offenbar konnte RF auf die Textierung der gegenständlichen Rechnungen eben nicht unmittelbar Einfluss nehmen.

Als erfahrenem Wirtschaftstreuhandler ist ihm aber zweifellos auf die Dauer anlässlich einer für notwendigen intellektuellen Auseinandersetzung mit den Rechnungen des K beispielsweise anlässlich einer Einsichtnahme in die Rechnung bzw. allenfalls einer Besprechung des Inhaltes derselben deren Mangelhaftigkeit nicht verborgen geblieben.

Dazu hat MF anlässlich ihrer zeugenschaftlichen Einvernahme am 3. April 2002 wie folgt angegeben: „Herr K hat in der Folge Rechnungen mit ausgeworfener Umsatzsteuer entweder persönlich vorbeigebracht oder mit der Post gesandt und habe ich in Zusammenhang mit den [ergänze offenbar: entsprechende Zahllasten ausweisenden] Voranmeldungen gesehen, dass da ein Guthaben besteht und deshalb eine Einzahlung [ergänze: der in der Voranmeldung aufscheinenden Zahllast] nicht durchgeführt, wobei ich mich diesbezüglich bei den ‚Sachbearbeitern‘ rückversichert habe. Ich habe nicht in Erinnerung, dass mein Gatte etwas zu den eingegangenen Rechnungen von K gesagt hat.“ (Finanzstrafakt II Bl. 316).

Hätte aber einer der Kanzleimitarbeiter, welcher für die Berechnung der monatlichen Umsatzsteuer und Erstellung der Voranmeldung verantwortlich gewesen ist, nach Einsicht in die Rechnung des K die Zulässigkeit eines Vorsteuerabzuges bejaht, wäre er ob des groben

Rechtsverstoßes sicherlich selbst Gefahr gelaufen, schadenersatzrechtlich und dienstrechtlich gegenüber RF zur Verantwortung gezogen zu werden.

Welche Sachbearbeiter das im Übrigen gewesen sein sollen, bleibt ungenannt.

Nach Ansicht des Berufungssenates ist aber auch die obige Wortfolge „bei den Sachbearbeitern“ ohnehin gedanklich durch die Worte „bei meinem Ehegatten RF“ zu ersetzen.

So hat im Zuge der weiteren Befragung MF – entlarvend – ihre vorherige Behauptung, der Beschuldigte habe sich zu den Rechnungen des K nicht geäußert, gleich wieder relativiert: „Bei Einstufen der Dringlichkeit der Bezahlung der Rechnungen des K war es so, dass er [RF] sagte, warte noch mit der Bezahlung, ich sag dir, wenn es soweit ist.“ (Finanzstrafakt II Bl. 316).

Offenkundig ist das Tschechienprojekt in der Kanzlei des Wirtschaftstreuhänders „Chefsache“ gewesen, die er allein und eigenverantwortlich bearbeitet hat. So RF vor dem Spruchsenat am 3. April 2002 auch ausgeführt: „Zur Aussage meiner Gattin erkläre ich, dass die Vermittlungsgeschäfte neben meiner Kanzlei eine eigene Einkunftsart darstellten und dementsprechend in der Buchhaltung der Steuerberatungskanzlei nicht aufscheinen. Die steuerlichen Arbeiten [ergänze offenbar: für das Tschechienprojekt] führte ich ohne Beauftragung durch und war dies der Grund dafür, dass ich diese Arbeiten nicht im Rahmen einer Steuerberatungskanzlei habe aufscheinen lassen. Ich war quasi der Motor in Tschechien.“ (Finanzstrafakt II Bl. 317).

Es ist daher nur völlig logisch, dass RF sämtliche eingehende wesentliche Informationen und Schriftsätze, wie beispielsweise nicht unbeträchtliche Rechnungen des von ihm in diesem Zusammenhang mit der Vermittlung bzw. Beibringung von kapitalkräftigen Interessenten beauftragten K, zur Kenntnisnahme erhalten hat und er selbst der diesbezügliche Sachbearbeiter in der Kanzlei gewesen ist, bei welchem entsprechende Rückfragen eingegangen sind, die er auch alleine aufgrund seines Sachverhaltenswissens beantworten konnte.

Solches hat auch für die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung betreffend März 1996 bzw. für das Unterlassen der Entrichtung der Zahllast gegolten, wobei also offenkundig seine Ehegattin MF mit ihm Rücksprache gehalten hat.

Der Berufungssenat gelangt daher in freier Beweiswürdigung hinsichtlich des konkreten Lebenssachverhaltes zu der Feststellung, dass RF vor Fälligkeit der gegenständlichen

Umsatzsteuervorauszahlung von der Mangelhaftigkeit der bewussten Rechnung des K vom 28. März 1996 Kenntnis erlangt hat.

War es dem Berufungssenat hinsichtlich der erste Rechnungen des K noch möglich, eine gewisse Unaufmerksamkeit des Beschuldigten bei der Informationsaufnahme über diese anzunehmen, wobei gerade die Vertrautheit der Geschäftspartner RF und K sowie das nahe Faktenwissen vom tatsächlichen Geschehen eine Rolle gespielt haben wird (weshalb die Gewissheit des RF über die Mängel mit einer für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit für den Berufungssenat noch in Frage gestanden ist und lediglich bedingter Vorsatz als strafrelevant verblieben war), ist solches nunmehr nach der allgemeinen Lebenserfahrung jedenfalls auszuschließen: Offenkundig ist es nunmehr zu dem in den Zeugenaussagen beschriebenen Zerwürfnis zwischen RF und K gekommen, was sich beispielsweise in der Zurücklegung der Vertretungsvollmacht des RF betreffend K vom 27. März 1996 (Finanzstrafakt I Bl. 121) und in der Wechselmandatsklage vom 4. April 1996 dokumentiert (Finanzstrafakt I Bl. 142 ff). War aber die geschäftliche Kommunikation zwischen dem Beschuldigten und K von nunmehr intensiven Misstrauen geprägt, hat RF Rechnungen des K in dem für ihn äußerst wichtigen Tschechienprojekt mit Sicherheit aufmerksam studiert, weshalb er jedenfalls erkannt hat, dass aus der Rechnung vom 28. März 1996 kein Vorsteuerabzug zulässig ist.

Dennoch hat er in Anbetracht seiner verzweiferten Finanzlage (so wurde am 25. Juni 1996 über das Vermögen seiner Wiener Wirtschaftstreuhand GesmbH das Konkursverfahren eröffnet, siehe genannter Veranlagungsakt, Dauerakt) seiner Ehegattin die Anordnung erteilt, die diesbezügliche Vorauszahlung bis zum Fälligkeitstag nicht zu entrichten und auch die Voranmeldung, welche ja eine Zahllast ausgewiesen hat, nicht beim Finanzamt einzureichen.

Möglicherweise war auch geplant, die mangelhafte Rechnung von K durch eine berichtigte Fassung derselben ersetzen zu lassen, wozu es aber infolge des Auseinanderlebens von RF und K und der Sinnlosigkeit einer Rechnungsberichtigung aufgrund der dabei auch vorzunehmenden Entgeltsberichtigung auf Null nicht mehr gekommen ist.

Eine solche Entscheidung, vorerst einmal abzuwarten und lediglich dem Finanzamt gegenüber die Zahllast nicht bekannt zu geben oder zu entrichten, erklärt auch, warum vorerst das angeblich zustehende Umsatzsteuerguthaben trotz der Finanznot des Unternehmens nicht mittels (falscher) Voranmeldung geltend gemacht wurde (es gab eine solche falsche Voranmeldung noch nicht) und warum bei der Einreichung der falschen Voranmeldung am 22. November 1996 nicht die ursprüngliche Voranmeldung verwendet werden konnte, sondern

handschriftlich eine neue Voranmeldung mit Ausstellungsdatum 20. November 1996 angefertigt werden musste (genannter Umsatzsteuerteilakt, Finanzstrafakt I Bl. 25).

Am 22. November 1996 hat also RF überdies eine von ihm unterfertigte und mit 20. November 1996 datierte, inhaltlich falsche Voranmeldung eingereicht, in welcher aufgrund des nicht berechtigten Vorsteuerbetrages ein Guthaben von S 619,-- ausgewiesen war.

Aufgrund der intellektuellen Auseinandersetzung des Beschuldigten mit der umsatzsteuerrechtlichen Fragestellung, ob denn die vorgelegte Rechnung zu einem Vorsteuerabzug berechtigt, ist in Anbetracht des Fachwissens des RF zumindest von einer wissentlichen Vorgangsweise auszugehen: Um sich zu entlasten, hat RF in der eine Abgabenerklärung darstellenden Umsatzsteuervoranmeldung zumindest wissentlich ein ihm tatsächlich nicht zustehendes Umsatzsteuerguthaben geltend gemacht.

Auch derjenige, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Einreichung einer dem § 21 UStG 1994 entsprechenden ordnungsgemäßen Umsatzsteuervoranmeldung zu Unrecht eine Umsatzsteuergutschrift, welche – wie im gegenständlichen Fall – nicht bescheidmäßig festzusetzen ist, geltend macht und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält, begeht eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG.

Dies hätte auf die Gutschriftgeltendmachung am 22. November 1996 offenbar zugetroffen, ohne dass dieser Aspekt in seiner Strafbarkeit als Nachtat zur wissentlichen Nichtentrichtung der Vorauszahlung am 15. Mai 1996 im Sinne des § 33 Abs.2 lit.a FinStrG eingeschränkt gewesen wäre.

Der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz ist jedoch zu entnehmen, dass dieser nachträglich hinzukommende finanzstrafrechtliche Sachverhalt nicht zum Verfahrensgegenstand gemacht worden ist.

Der Beschuldigte hat daher betreffend März 1996 lediglich infolge seiner wissentlich nicht bis zum Ablauf des 15. Mai 1996 erfolgten Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung bzw. Einreichung einer ordnungsgemäßen diesbezüglichen Voranmeldung eine Hinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG in Höhe von S 47.381,-- zu verantworten.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für April 1996 in Höhe von S 93.225,-- ist am 15. Juni 1996 fällig geworden. Eine Entrichtung der Zahllast bzw. die Einreichung einer diesbezüglichen Umsatzsteuervoranmeldung bis zu diesem Fälligkeitstag ist aber nicht erfolgt.



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

Mit Schreiben vom 26. September 1996 wurde RF daher von der Finanzstrafbehörde erster Instanz aufgefordert, die diesbezügliche Voranmeldung nachzureichen und die Gründe für die gegenständlichen Versäumnisse darzulegen (Finanzstrafakt I Bl. 12 f).

Mit Antwortschreiben vom 22. November 1996 behauptete RF, dass infolge eines Umsatzsteuerguthabens tatsächlich keine Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung bestanden hätte (Finanzstrafakt I Bl. 18) und übermittelte gleichzeitig u.a. eine von ihm unterschriebene entsprechende Voranmeldung für April 1996, in welcher aufgrund geltend gemachter Vorsteuern in Höhe von 110.209,01 ein Guthaben von S 2.775,-- geltend gemacht wurde (Finanzstrafakt I Bl. 24, obgenannter Umsatzsteueraktenteil).

Aufgrund einer UVA-Prüfung im Dezember 1996 stellte sich jedoch heraus, dass in obiger Vorsteuer ein Betrag in Höhe von S 96.000,-- aus einer von K an RF gelegten Rechnung folgenden Wortlautes enthalten gewesen war:

„K Anschrift des K		
RF G S		..., am30.4.96.
Lieber Rudi,		
gemäß der Vereinbarung vom 19.September 1995, verrechne ich wie folgt.		
Honorar Woche 13 bis 18 a80.000.--	480.000.--	

+ 20% MWSt. 96.000.--

Gesamt 576.000.--

Mit bestem Dank im voraus [händische Unterschrift] K"		
Die Zahlung erfolgt wie immer vereinbarungsgemäß."		

Gemäß § 12 Abs.1 Z.1 UStG 1994 in der damals relevanten Fassung war der Unternehmer berechtigt, bei der Berechnung der Umsatzsteuerzahllast bzw. des monatlichen Umsatzsteuerguthabens u.a. die von anderen Unternehmern in mehrwertsteuergerechten (§ 11 UStG 1994) Rechnungen an ihn gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abzuziehen.

Gemäß § 11 Abs.1 UStG 1994 hatten diese Rechnungen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anders bestimmt war [hier nicht von Relevanz] – die folgenden Angaben zu enthalten [gekürzt auf die relevanten Aspekte]:

1. Den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers,
2. den Namen und die Anschrift des Empfängers der Leistung,
3. Art und Umfang der Leistung
4. den Tag der Leistung bzw. den Leistungszeitraum,
5. das Entgelt für die sonstige Leistung und
6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Ohne Zweifel erfüllt die oben dargestellte Rechnung nicht diese eine unabdingbare materiellrechtliche Voraussetzung für einen Vorsteuerabzug, so ist offensichtlich Art und Umfang der Leistung nicht ausgewiesen. Der ausdrückliche Verweis auf eine Vereinbarung vom 19. September 1995 geht ins Leere, weil es – so die Aktenlage – keine schriftliche Vereinbarung von diesem Tage zwischen RF und K gibt.

Dem Betriebsprüfer gegenüber (und auch im späteren Finanzstrafverfahren) erklärte RF, dass die gegenständliche Rechnung im Zusammenhang mit einer schriftlichen Vereinbarung zwischen ihm und K vom 6. Oktober 1995 stehe (Arbeitsbogen ABNr. 205018/96, Bl. 19):

„VEREINBARUNG

zwischen

Herrn RF

und

Herrn K

Herr RF ist berechtigt zur Vermittlung von 106 000 qm Grundfläche aus der Parzelle Nr. X in Y, Katasteramt Prag-West, wobei der Kaufpreis mindestens 800 Kronen pro qm zu betragen hat, bei einem garantierten Verkehrswert von mehr als 1000 Kronen.

Herr K hat Käufer für diese Flächen und verpflichtet sich, die Vermittlung umgehend in Angriff zu nehmen und mit vollem Einsatz durchzuführen.

Herr K erhält für diese Vermittlung den fixen Betrag von ATS 3,5 Mio zuzüglich Umsatzsteuer. Für den Vertragsabschluß stehen ihm ATS 300.000,-- zu, des weiteren erhält er beginnend mit 1. Jänner 1996 ATS 80.000,-- pro Woche, wobei darin die Abdeckung sämtlicher Kosten und Spesen enthalten ist. Bedingung für die Auszahlung ist jedoch, dass genügend Geldfluß der Käufer vorhanden ist, um diese Beträge aus den erhaltenen Provisionen abdecken zu können.

Wird ein Kaufpreis von mehr als 800 Kronen pro qm erzielt, erhält Herr K am Ende der Abwicklung eine Prämie von 20% des übersteigenden Wertes. Dieser Betrag wird mit etwaigen Mindererträgen saldiert.

Bei erfolgreicher Abwicklung besteht die Möglichkeit, darüberhinaus weitere Grundflächen aus diesem Grundstück zu ähnlichen Konditionen zu vermitteln. Herr RF verpflichtet sich, einen eventuellen Auftrag daraus ebenfalls durch Herrn K durchführen zu lassen.

Sämtliche Steuern und Abgaben aus dieser Vereinbarung sind durch Herrn K zu tragen.

Salzburg, am 6. Oktober 1995

RF		K
[Unterschrift des RF]		[Unterschrift des K]"

Diese Vereinbarung wiederum stehe mit dem RF von S am 2. Oktober 1995 erteilten Vermittlungsauftrag eben betreffend diese Grundstücke in Zusammenhang (diesbezügliches Schreiben siehe genannter Arbeitsbogen, Bl. 18).

Aufgrund der gegebenen Beweislage (vergleiche dazu die vom Verteidiger in der schriftlichen Berufung herausgearbeiteten Hinweise in den diesbezüglichen Zeugenaussagen) ist es für den Berufungssenat glaubhaft, dass tatsächlich der Beschuldigte und K im Oktober 1995 eine Vereinbarung des obigen Inhaltes abgeschlossen hatten, wonach K von RF mit der Beischaffung von Käufern für bestimmte, in Bauland umgewidmete tschechische Grundstücke beauftragt worden ist.

Somit erwiese sich die Nennung des Datums „19. September 1995“ als Irrtum des K, der sich eigentlich auf den offenkundig tatsächlich vorhandenen schriftlichen Vertrag mit RF vom 6. Oktober 1995 beziehen wollte.

Ebenso eindeutig ist aber aus dem somit offenbar irrtümlich nur mangelhaft zitierten Vertrag vom 6. Oktober 1995 als Leistungsort das Staatsgebiet der Republik Tschechien zu erschließen (siehe unten), was schon deshalb einen Vorsteuerabzug verhindert.

Ein Entgelt wäre dem K für seine diesbezüglichen Aktivitäten in der 13. bis 18. Woche des Jahres 1996 aus dieser Vereinbarung aber nur für den Fall zugestanden, dass tatsächlich RF wiederum Provisionen von S erhalten hätte, aus denen die Zahlung an K abgedeckt hätte werden können. Da laut Aktenlage das gegenständliche Projekt in Tschechien nie zustande gekommen ist, ist auch keine Provision von S an RF geflossen und hat (möglicherweise mit Ausnahme der obgenannten S 300.000,-- für den Vertragsabschluss [zwischen K und RF?]) K auch tatsächlich keinen Anspruch auf Zahlungen gehabt, weshalb das Entgelt hinsichtlich der genannten wöchentlichen Provisionen auch in der Realität Null betragen hat.

Der Beschuldigte legt offenbar Wert auf die Feststellung, dass der mündliche Inhalt seiner Abmachung mit K vom Inhalt des schriftlichen Vertrages vom 6. Oktober 1995 dahingehend abweicht, als K nicht die Vermittlung von Käufern für tschechische Grundstücke, sondern mit der Beischaffung von Finanziers als zukünftige Gesellschafter einer noch zu errichtenden Grundstücksgesellschaft beauftragt worden sei.

Dieses Vorbringen mag in Zusammenhang stehen mit dem Umstand, dass der Betriebsprüfer – welcher in Bezug auf eine umsatzsteuerliche Relevanz für einen Vorsteuerabzug vom Rechnungsinhalt auszugehen hatte – die gegenständliche sonstigen Leistungen des K, ohne sich auf weitere rechtliche Ausführungen einzulassen, von vornherein als in Österreich nicht steuerbar deklariert hatte (Niederschrift vom 20. Dezember 1996).

Gemäß § 3a Abs.6 UStG (in der damals geltenden Fassung) wurde nämlich eine sonstige Leistung im [ergänze offenbar: engen] Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist (im gegenständlichen Fall also in Tschechien).

Nicht in einem derartigen engen Zusammenhang stehen aber beispielsweise der Verkauf von Anteilen und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Grundstücksgesellschaften (vergleiche beispielsweise schon *Kolacny / Mayer*, Umsatzsteuergesetz 1994 <sup>2</sup>, Tz.11 zu § 3a), weshalb unter gewissen Voraussetzungen im Falle der Vermittlung von potentiellen Grundstücksgesellschaftern vermutlich hypothetisch auch ein Leistungsort in Österreich denkbar gewesen wäre, was aber konkret infolge der Erfolglosigkeit des Projektes keine reale Ausprägung in einem Sachverhaltssubstrat erfahren hat und überdies nunmehr mangels verfügbarer Planungsnotizen des RF (welcher in der Berufungsverhandlung erklärt hat, keine diesbezüglichen Schriftstücke mehr zu besitzen) nicht mehr eruierbar wäre.

Zusammenfassend ist also konkret in Bezug auf die behauptete Vorsteuer in Zusammenhang mit Vermittlungsleistungen des K betreffend April 1996 festzuhalten:

Im Zweifel zugunsten für RF ist anzunehmen, dass die von K ausgestellte und mit 30. April 1996 datierte Rechnung einen realen Hintergrund hat und tatsächlich am angegebenen Tag ausgestellt worden ist.

Damit verbleibt an Gründen, einen Vorsteuerabzug zu verweigern, infolge der falschen Vertragszitierung das Fehlen einer Leistungsbeschreibung und – stellte man die gewünschte Verbindung zwischen Rechnung und schriftlichem Vertrag vom 6. Oktober 1995 zwischen K und RF her - das Fehlen eines Entgeltes und der Umstand, dass sich aus dem theoretisch zitierten Vertrag (übereinstimmend mit der Rechnung des K vom 6. Oktober 1995) als Leistungsort Tschechien erschließt, weshalb die in der Voranmeldung vom 22. November 1996 daraus geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von S 96.000,-- nicht zugestanden hat und die am 15. Juni 1996 fällige Umsatzsteuervorauszahlung in einem Ausmaß von S 93.225,-- objektiv verkürzt worden ist.

Zu klären verbleibt die subjektive Tatseite:

Festzuhalten ist vorerst, dass umsatzsteuerliche Begriffe wie Leistungsort, Steuerbarkeit einer Leistung, Rechnungsmerkmale und Ähnliches zwar einem steuerlichen Laien trotz langjähriger kaufmännischer Tätigkeit Schwierigkeiten bereiten können, weshalb nachvollziehbar erscheint, weshalb K trotz des ihm bekannten Leistungsortes in Tschechien (siehe die ausdrücklicher Angabe in seiner Rechnung vom 6. Oktober 1995) österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und diese Rechnung eben nicht mit sämtlichen erforderlichen materiellrechtlichen Erfordernissen versehen hat.

Nicht aber kann dies grundsätzlich für einen langjährigen Wirtschaftstreuhänder wie den Beschuldigten gelten, für welchen derartige Grundbegriffe einer Rechnungslegung jederzeitig abrufbares Basiswissen darstellen muss.

Gerade die Mangelhaftigkeit der gegenständlichen (und der übrigen) Rechnungen des K bekräftigt – wie von der Verteidigung im Übrigen offenbar zu Recht vorgebracht – ihre Behauptung, dass die gegenständlichen Rechnungen nicht extra – wie vom Ersten Senat angenommen – nachträglich im Zusammenwirken zwischen RF und K als „Freundschaftsdienst“ des K ohne realen wirtschaftlichen Hintergrund fabriziert worden sind.

Offenbar konnte RF auf die Textierung der gegenständlichen Rechnungen eben nicht unmittelbar Einfluss nehmen.

Als erfahrenem Wirtschaftstreuhänder ist ihm aber zweifellos auf die Dauer anlässlich einer für notwendigen intellektuellen Auseinandersetzung mit den Rechnungen des K beispielsweise anlässlich einer Einsichtnahme in die Rechnung bzw. allenfalls einer Besprechung des Inhaltes derselben deren Mangelhaftigkeit nicht verborgen geblieben.

Dazu hat MF anlässlich ihrer zeugenschaftlichen Einvernahme am 3. April 2002 wie folgt angegeben: „Herr K hat in der Folge Rechnungen mit ausgeworfener Umsatzsteuer entweder persönlich vorbeigebracht oder mit der Post gesandt und habe ich in Zusammenhang mit den [ergänze offenbar: entsprechende Zahllasten ausweisenden] Voranmeldungen gesehen, dass da ein Guthaben besteht und deshalb eine Einzahlung [ergänze: der in der Voranmeldung aufscheinenden Zahllast] nicht durchgeführt, wobei ich mich diesbezüglich bei den ‚Sachbearbeitern‘ rückversichert habe. Ich habe nicht in Erinnerung, dass mein Gatte etwas zu den eingegangenen Rechnungen von K gesagt hat.“ (Finanzstrafakt II Bl. 316).

Hätte aber einer der Kanzleimitarbeiter, welcher für die Berechnung der monatlichen Umsatzsteuer und Erstellung der Voranmeldung verantwortlich gewesen ist, nach Einsicht in die Rechnung des K die Zulässigkeit eines Vorsteuerabzuges bejaht, wäre er ob des groben Rechtsverstoßes sicherlich selbst Gefahr gelaufen, schadenersatzrechtlich und dienstrechtlich gegenüber RF zur Verantwortung gezogen zu werden.

Welche Sachbearbeiter das im Übrigen gewesen sein sollen, bleibt ungenannt.

Nach Ansicht des Berufungssenates ist aber auch die obige Wortfolge „bei den Sachbearbeitern“ ohnehin gedanklich durch die Worte „bei meinem Ehegatten RF“ zu ersetzen.

So hat im Zuge der weiteren Befragung MF – entlarvend – ihre vorherige Behauptung, der Beschuldigte habe sich zu den Rechnungen des K nicht geäußert, gleich wieder relativiert: „Bei Einstufen der Dringlichkeit der Bezahlung der Rechnungen des K war es so, dass er [RF] sagte, warte noch mit der Bezahlung, ich sag dir, wenn es soweit ist.“ (Finanzstrafakt II Bl. 316).

Offenkundig ist das Tschechienprojekt in der Kanzlei des Wirtschaftstreuhänders „Chefsache“ gewesen, die er allein und eigenverantwortlich bearbeitet hat. So RF vor dem Spruchsenat am 3. April 2002 auch ausgeführt: „Zur Aussage meiner Gattin erkläre ich, dass die Vermittlungsgeschäfte neben meiner Kanzlei eine eigene Einkunftsart darstellten und dementsprechend in der Buchhaltung der Steuerberatungskanzlei nicht aufscheinen. Die steuerlichen Arbeiten [ergänze offenbar: für das Tschechienprojekt] führte ich ohne Beauftragung durch und war dies der Grund dafür, dass ich diese Arbeiten nicht im Rahmen einer Steuerberatungskanzlei habe aufscheinen lassen. Ich war quasi der Motor in Tschechien.“ (Finanzstrafakt II Bl. 317).

Es ist daher nur völlig logisch, dass RF sämtliche eingehende wesentliche Informationen und Schriftsätze, wie beispielsweise nicht unbeträchtliche Rechnungen des von ihm in diesem Zusammenhang mit der Vermittlung bzw. Beibringung von kapitalkräftigen Interessenten beauftragten K, zur Kenntnisnahme erhalten hat und er selbst der diesbezügliche Sachbearbeiter in der Kanzlei gewesen ist, bei welchem entsprechende Rückfragen eingegangen sind, die er auch alleine aufgrund seines Sachverhaltenswissens beantworten konnte.

Solches hat auch für die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung betreffend April 1996 bzw. für das Unterlassen der Entrichtung der Zahllast gegolten, wobei also offenkundig seine Ehegattin MF mit ihm Rücksprache gehalten hat.

Der Berufungssenat gelangt daher in freier Beweiswürdigung hinsichtlich des konkreten Lebenssachverhaltes zu der Feststellung, dass RF vor Fälligkeit der gegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlung von der Mangelhaftigkeit der bewussten Rechnung des K vom 30. April 1996 Kenntnis erlangt hat.

War es dem Berufungssenat hinsichtlich der ersten Rechnungen des K noch möglich, eine gewisse Unaufmerksamkeit des Beschuldigten bei der Informationsaufnahme über diese anzunehmen, wobei gerade die Vertrautheit der Geschäftspartner RF und K sowie das nahe Faktenwissen vom tatsächlichen Geschehen eine Rolle gespielt haben wird (weshalb die Gewissheit des RF über die Mängel mit einer für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit für

den Berufungssenat noch in Frage gestanden ist und lediglich bedingter Vorsatz als strafrelevant verblieben war), ist solches nunmehr nach der allgemeinen Lebenserfahrung jedenfalls auszuschließen: Offenkundig ist es nunmehr zu dem in den Zeugenaussagen beschriebenen Zerwürfnis zwischen RF und K gekommen, was sich beispielsweise in der Zurücklegung der Vertretungsvollmacht des RF betreffend K vom 27. März 1996 (Finanzstrafakt I Bl. 121) und in der Wechselmandatsklage vom 4. April 1996 dokumentiert (Finanzstrafakt I Bl. 142 ff). War aber die geschäftliche Kommunikation zwischen dem Beschuldigten und K von nunmehr intensiven Misstrauen geprägt, hat RF Rechnungen des K in dem für ihn äußerst wichtigen Tschechienprojekt mit Sicherheit aufmerksam studiert, weshalb er jedenfalls erkannt hat, dass aus der Rechnung vom 30. April 1996 kein Vorsteuerabzug zulässig ist.

Dennoch hat er in Anbetracht seiner verzweifelten Finanzlage (so wurde am 25. Juni 1996 über das Vermögen seiner Wiener Wirtschaftstreuhand GesmbH das Konkursverfahren eröffnet, siehe genannter Veranlagungsakt, Dauerakt) seiner Ehegattin die Anordnung erteilt, die diesbezügliche Vorauszahlung bis zum Fälligkeitstag nicht zu entrichten und auch die Voranmeldung, welche ja eine Zahllast ausgewiesen hat, nicht beim Finanzamt einzureichen.

Möglicherweise war auch geplant, die mangelhafte Rechnung von K durch eine berichtigte Fassung derselben ersetzen zu lassen, wozu es aber infolge des Auseinanderlebens von RF und K und der Sinnlosigkeit einer Rechnungsberichtigung aufgrund der dabei auch vorzunehmenden Entgeltsberichtigung auf Null nicht mehr gekommen ist.

Eine solche Entscheidung, vorerst einmal abzuwarten und lediglich dem Finanzamt gegenüber die Zahllast nicht bekannt zu geben oder zu entrichten, erklärt auch, warum vorerst das angeblich zustehende Umsatzsteuerguthaben trotz der Finanznot des Unternehmens nicht mittels (falscher) Voranmeldung geltend gemacht wurde (es gab eine solche falsche Voranmeldung noch nicht) und warum bei der Einreichung der falschen Voranmeldung am 22. November 1996 nicht die ursprüngliche Voranmeldung verwendet werden konnte, sondern handschriftlich eine neue Voranmeldung mit Ausstellungsdatum 20. November 1996 angefertigt werden musste (genannter Umsatzsteuerteilakt, Finanzstrafakt I Bl. 24).

Am 22. November 1996 hat also RF überdies eine von ihm unterfertigte und mit 20. November 1996 datierte, inhaltlich falsche Voranmeldung eingereicht, in welcher aufgrund des nicht berechtigten Vorsteuerbetrages ein Guthaben von S 2.775,-- ausgewiesen war.

Aufgrund der intellektuellen Auseinandersetzung des Beschuldigten mit der umsatzsteuerrechtlichen Fragestellung, ob denn die vorgelegte Rechnung zu einem



Vorsteuerabzug berechtigt, ist in Anbetracht des Fachwissens des RF zumindest von einer wissentlichen Vorgangsweise auszugehen: Um sich zu entlasten, hat RF in der eine Abgabenerklärung darstellenden Umsatzsteuervoranmeldung zumindest wissentlich ein ihm tatsächlich nicht zustehendes Umsatzsteuerguthaben geltend gemacht.

Auch derjenige, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Einreichung einer dem § 21 UStG 1994 entsprechenden ordnungsgemäßen Umsatzsteuervoranmeldung zu Unrecht eine Umsatzsteuergutschrift, welche – wie im gegenständlichen Fall – nicht bescheidmäßig festzusetzen ist, geltend macht und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält, begeht eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG.

Dies hätte auf die Gutschriftgeltendmachung am 22. November 1996 offenbar zugetroffen, ohne dass dieser Aspekt in seiner Strafbarkeit als Nachtat zur wissentlichen Nichtentrichtung der Vorauszahlung am 15. Juni 1996 im Sinne des § 33 Abs.2 lit.a FinStrG eingeschränkt gewesen wäre.

Der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz ist jedoch zu entnehmen, dass dieser nachträglich hinzukommende finanzstrafrechtliche Sachverhalt nicht zum Verfahrensgegenstand gemacht worden ist.

Der Beschuldigte hat daher betreffend April 1996 lediglich infolge seiner wissentlich nicht bis zum Ablauf des 15. Juni 1996 erfolgten Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung bzw. Einreichung einer ordnungsgemäßen diesbezüglichen Voranmeldung eine Hinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG in Höhe von S 93.225,-- zu verantworten.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für Mai 1996 in Höhe von S 63.258,-- ist am 15. Juli 1996 fällig geworden. Eine Entrichtung der Zahllast bzw. die Einreichung einer diesbezüglichen Umsatzsteuervoranmeldung bis zu diesem Fälligkeitstag ist aber nicht erfolgt.

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

Mit Schreiben vom 26. September 1996 wurde RF daher von der Finanzstrafbehörde erster Instanz aufgefordert, die diesbezügliche Voranmeldung nachzureichen und die Gründe für die gegenständlichen Versäumnisse darzulegen (Finanzstrafakt I Bl. 12 f).

Mit Antwortschreiben vom 22. November 1996 behauptete RF, dass infolge eines Umsatzsteuerguthabens tatsächlich keine Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung bestanden hätte (Finanzstrafakt I Bl. 18) und übermittelte gleichzeitig u.a. eine von ihm unterschriebene entsprechende Voranmeldung für Mai 1996, in welcher aufgrund geltend gemachter Vorsteuern in Höhe von S 77.148,07 ein Guthaben von S 742,-- geltend gemacht wurde (Finanzstrafakt I Bl. 23, obgenannter Umsatzsteueraktenteil).

Aufgrund einer UVA-Prüfung im Dezember 1996 stellte sich jedoch heraus, dass in obiger Vorsteuer ein Betrag in Höhe von S 64.000,-- aus einer von K an RF gelegten Rechnung folgenden Wortlautes enthalten gewesen war:

„K Anschrift des K		
RF G S		..., am 31.5.96.
Lieber Rudi,		
gemäß der Vereinbarung vom 19. September 1995, verrechne ich wie folgt.		
Honorar Woche 19 bis 22 a 80.000.--	320.000.--	
+ 20% MWSt.	64.000.--	
Gesamt	384.000.--	
Die Zahlung erfolgt laut Vereinbarung.		
Mit bestem Dank im voraus		

[händische Unterschrift] K"		
--------------------------------	--	--

Gemäß § 12 Abs.1 Z.1 UStG 1994 in der damals relevanten Fassung war der Unternehmer berechtigt, bei der Berechnung der Umsatzsteuerzahllast bzw. des monatlichen Umsatzsteuerguthabens u.a. die von anderen Unternehmern in mehrwertsteuergerechten (§ 11 UStG 1994) Rechnungen an ihn gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abzuziehen.

Gemäß § 11 Abs.1 UStG 1994 hatten diese Rechnungen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anders bestimmt war [hier nicht von Relevanz] – die folgenden Angaben zu enthalten [gekürzt auf die relevanten Aspekte]:

1. Den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers,
2. den Namen und die Anschrift des Empfängers der Leistung,
3. Art und Umfang der Leistung
4. den Tag der Leistung bzw. den Leistungszeitraum,
5. das Entgelt für die sonstige Leistung und
6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Ohne Zweifel erfüllt die oben dargestellte Rechnung nicht diese eine unabdingbare materiellrechtliche Voraussetzung für einen Vorsteuerabzug, so ist offensichtlich Art und Umfang der Leistung nicht ausgewiesen. Der ausdrückliche Verweis auf eine Vereinbarung vom 19. September 1995 geht ins Leere, weil es – so die Aktenlage – keine schriftliche Vereinbarung von diesem Tage zwischen RF und K gibt.

Dem Betriebsprüfer gegenüber (und auch im späteren Finanzstrafverfahren) erklärte RF, dass die gegenständliche Rechnung im Zusammenhang mit einer schriftlichen Vereinbarung zwischen ihm und K vom 6. Oktober 1995 stehe (Arbeitsbogen ABNr. 205018/96, Bl. 19):

„VEREINBARUNG

zwischen

Herrn RF

und

Herrn K

Herr RF ist berechtigt zur Vermittlung von 106 000 qm Grundfläche aus der Parzelle Nr. X in Y, Katasteramt Prag-West, wobei der Kaufpreis mindestens 800 Kronen pro qm zu betragen hat, bei einem garantierten Verkehrswert von mehr als 1000 Kronen.

Herr K hat Käufer für diese Flächen und verpflichtet sich, die Vermittlung umgehend in Angriff zu nehmen und mit vollem Einsatz durchzuführen.

Herr K erhält für diese Vermittlung den fixen Betrag von ATS 3,5 Mio zuzüglich Umsatzsteuer. Für den Vertragsabschluß stehen ihm ATS 300.000,-- zu, des weiteren erhält er beginnend mit 1. Jänner 1996 ATS 80.000,-- pro Woche, wobei darin die Abdeckung sämtlicher Kosten und Spesen enthalten ist. Bedingung für die Auszahlung ist jedoch, dass genügend Geldfluß der Käufer vorhanden ist, um diese Beträge aus den erhaltenen Provisionen abdecken zu können.

Wird ein Kaufpreis von mehr als 800 Kronen pro qm erzielt, erhält Herr K am Ende der Abwicklung eine Prämie von 20% des übersteigenden Wertes. Dieser Betrag wird mit etwaigen Mindererträgen saldiert.

Bei erfolgreicher Abwicklung besteht die Möglichkeit, darüberhinaus weitere Grundflächen aus diesem Grundstück zu ähnlichen Konditionen zu vermitteln. Herr RF verpflichtet sich, einen eventuellen Auftrag daraus ebenfalls durch Herrn K durchführen zu lassen.

Sämtliche Steuern und Abgaben aus dieser Vereinbarung sind durch Herrn K zu tragen.

Salzburg, am 6. Oktober 1995

RF		K
[Unterschrift des RF]		[Unterschrift des K]"

Diese Vereinbarung wiederum stehe mit dem RF von S am 2. Oktober 1995 erteilten Vermittlungsauftrag eben betreffend diese Grundstücke in Zusammenhang (diesbezügliches Schreiben siehe genannter Arbeitsbogen, Bl. 18).

Aufgrund der gegebenen Beweislage (vergleiche dazu die vom Verteidiger in der schriftlichen Berufung herausgearbeiteten Hinweise in den diesbezüglichen Zeugenaussagen) ist es für den Berufungssenat glaubhaft, dass tatsächlich der Beschuldigte und K im Oktober 1995 eine Vereinbarung des obigen Inhaltes abgeschlossen hatten, wonach K von RF mit der Beischaffung von Käufern für bestimmte, in Bauland umgewidmete tschechische Grundstücke beauftragt worden ist.

Somit erwiese sich die Nennung des Datums „19. September 1995“ als Irrtum des K, der sich eigentlich auf den offenkundig tatsächlich vorhandenen schriftlichen Vertrag mit RF vom 6. Oktober 1995 beziehen wollte.

Ebenso eindeutig ist aber aus dem somit offenbar irrtümlich nur mangelhaft zitierten Vertrag vom 6. Oktober 1995 als Leistungsort das Staatsgebiet der Republik Tschechien zu erschließen (siehe unten), was schon deshalb einen Vorsteuerabzug verhindert.

Ein Entgelt wäre dem K für seine diesbezüglichen Aktivitäten in der 19. bis 22. Woche des Jahres 1996 aus dieser Vereinbarung aber nur für den Fall zugestanden, dass tatsächlich RF wiederum Provisionen von S erhalten hätte, aus denen die Zahlung an K abgedeckt hätte werden können. Da laut Aktenlage das gegenständliche Projekt in Tschechien nie zustande gekommen ist, ist auch keine Provision von S an RF geflossen und hat (möglicherweise mit Ausnahme der obgenannten S 300.000,-- für den Vertragsabschluss [zwischen K und RF?]) K auch tatsächlich keinen Anspruch auf Zahlungen gehabt, weshalb das Entgelt hinsichtlich der genannten wöchentlichen Provisionen auch in der Realität Null betragen hat.

Der Beschuldigte legt offenbar Wert auf die Feststellung, dass der mündliche Inhalt seiner Abmachung mit K vom Inhalt des schriftlichen Vertrages vom 6. Oktober 1995 dahingehend abweicht, als K nicht die Vermittlung von Käufern für tschechische Grundstücke, sondern mit der Beischaffung von Finanziers als zukünftige Gesellschafter einer noch zu errichtenden Grundstücksgesellschaft beauftragt worden sei.

Dieses Vorbringen mag in Zusammenhang stehen mit dem Umstand, dass der Betriebsprüfer – welcher in Bezug auf eine umsatzsteuerliche Relevanz für einen Vorsteuerabzug vom Rechnungsinhalt auszugehen hatte – die gegenständliche sonstigen Leistungen des K, ohne sich auf weitere rechtliche Ausführungen einzulassen, von vornherein als in Österreich nicht steuerbar deklariert hatte (Niederschrift vom 20. Dezember 1996).

Gemäß § 3a Abs.6 UStG (in der damals geltenden Fassung) wurde nämlich eine sonstige Leistung im [ergänze offenbar: engen] Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist (im gegenständlichen Fall also in Tschechien). Nicht in einem derartigen engen Zusammenhang stehen aber beispielsweise der Verkauf von Anteilen und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Grundstücksgesellschaften (vergleiche beispielsweise schon *Kolacny / Mayer*, Umsatzsteuergesetz 1994 <sup>2</sup>, Tz.11 zu § 3a), weshalb unter gewissen Voraussetzungen im Falle der Vermittlung von potentiellen Grundstücksgesellschaftern vermutlich hypothetisch auch ein Leistungsort in Österreich denkbar gewesen wäre, was aber konkret infolge der Erfolglosigkeit des Projektes keine reale Ausprägung in einem Sachverhaltssubstrat erfahren hat und überdies nunmehr mangels verfügbarer Planungsnotizen des RF (welcher in der Berufungsverhandlung erklärt hat, keine diesbezüglichen Schriftstücke mehr zu besitzen) nicht mehr eruierbar wäre.

Zusammenfassend ist also konkret in Bezug auf die behauptete Vorsteuer in Zusammenhang mit Vermittlungsleistungen des K betreffend Mai 1996 festzuhalten:

Im Zweifel zugunsten für RF ist anzunehmen, dass die von K ausgestellte und mit 31. Mai 1996 datierte Rechnung einen realen Hintergrund hat und tatsächlich am angegebenen Tag ausgestellt worden ist.

Damit verbleibt an Gründen, einen Vorsteuerabzug zu verweigern, infolge der falschen Vertragszitierung das Fehlen einer Leistungsbeschreibung und – stellte man die gewünschte Verbindung zwischen Rechnung und schriftlichem Vertrag vom 6. Oktober 1995 zwischen K und RF her - das Fehlen eines Entgeltes und der Umstand, dass sich aus dem theoretisch zitierten Vertrag (übereinstimmend mit der Rechnung des K vom 6. Oktober 1995) als Leistungsort Tschechien erschließt, weshalb die in der Voranmeldung vom 22. November 1996 daraus geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von S 64.000,-- nicht zugestanden hat und die am 15. Juli 1996 fällige Umsatzsteuervorauszahlung in einem Ausmaß von S 63.258,-- objektiv verkürzt worden ist.

Zu klären verbleibt die subjektive Tatseite:

Festzuhalten ist vorerst, dass umsatzsteuerliche Begriffe wie Leistungsort, Steuerbarkeit einer Leistung, Rechnungsmerkmale und Ähnliches zwar einem steuerlichen Laien trotz langjähriger kaufmännischer Tätigkeit Schwierigkeiten bereiten können, weshalb nachvollziehbar erscheint, weshalb K trotz des ihm bekannten Leistungsortes in Tschechien (siehe die ausdrücklicher Angabe in seiner Rechnung vom 6. Oktober 1995) österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und diese Rechnung eben nicht mit sämtlichen erforderlichen materiellrechtlichen Erfordernissen versehen hat.

Nicht aber kann dies grundsätzlich für einen langjährigen Wirtschaftstreuhänder wie den Beschuldigten gelten, für welchen derartige Grundbegriffe einer Rechnungslegung jederzeitig abrufbares Basiswissen darstellen muss.

Gerade die Mangelhaftigkeit der gegenständlichen (und der übrigen) Rechnungen des K bekräftigt – wie von der Verteidigung im Übrigen offenbar zu Recht vorgebracht – ihre Behauptung, dass die gegenständlichen Rechnungen nicht extra – wie vom Ersten Senat angenommen – nachträglich im Zusammenwirken zwischen RF und K als „Freundschaftsdienst“ des K ohne realen wirtschaftlichen Hintergrund fabriziert worden sind.

Offenbar konnte RF auf die Textierung der gegenständlichen Rechnungen eben nicht unmittelbar Einfluss nehmen.

Als erfahrenem Wirtschaftstreuhänder ist ihm aber zweifellos auf die Dauer anlässlich einer für notwendigen intellektuellen Auseinandersetzung mit den Rechnungen des K beispielsweise anlässlich einer Einsichtnahme in die Rechnung bzw. allenfalls einer Besprechung des Inhaltes derselben deren Mangelhaftigkeit nicht verborgen geblieben.

Dazu hat MF anlässlich ihrer zeugenschaftlichen Einvernahme am 3. April 2002 wie folgt angegeben: „Herr K hat in der Folge Rechnungen mit ausgeworfener Umsatzsteuer entweder persönlich vorbeigebracht oder mit der Post gesandt und habe ich in Zusammenhang mit den [ergänze offenbar: entsprechende Zahllasten ausweisenden] Voranmeldungen gesehen, dass da ein Guthaben besteht und deshalb eine Einzahlung [ergänze: der in der Voranmeldung aufscheinenden Zahllast] nicht durchgeführt, wobei ich mich diesbezüglich bei den ‚Sachbearbeitern‘ rückversichert habe. Ich habe nicht in Erinnerung, dass mein Gatte etwas zu den eingegangenen Rechnungen von K gesagt hat.“ (Finanzstrafakt II Bl. 316).

Hätte aber einer der Kanzleimitarbeiter, welcher für die Berechnung der monatlichen Umsatzsteuer und Erstellung der Voranmeldung verantwortlich gewesen ist, nach Einsicht in die Rechnung des K die Zulässigkeit eines Vorsteuerabzuges bejaht, wäre er ob des groben Rechtsverstoßes sicherlich selbst Gefahr gelaufen, schadenersatzrechtlich und dienstrechtlich gegenüber RF zur Verantwortung gezogen zu werden.

Welche Sachbearbeiter das im Übrigen gewesen sein sollen, bleibt ungenannt.

Nach Ansicht des Berufungssenates ist aber auch die obige Wortfolge „bei den Sachbearbeitern“ ohnehin gedanklich durch die Worte „bei meinem Ehegatten RF“ zu ersetzen.

So hat im Zuge der weiteren Befragung MF – entlarvend – ihre vorherige Behauptung, der Beschuldigte habe sich zu den Rechnungen des K nicht geäußert, gleich wieder relativiert: „Bei Einstufen der Dringlichkeit der Bezahlung der Rechnungen des K war es so, dass er [RF] sagte, warte noch mit der Bezahlung, ich sag dir, wenn es soweit ist.“ (Finanzstrafakt II Bl. 316).

Offenkundig ist das Tschechienprojekt in der Kanzlei des Wirtschaftstreuhänders „Chefsache“ gewesen, die er allein und eigenverantwortlich bearbeitet hat. So RF vor dem Spruchsenat am 3. April 2002 auch ausgeführt: „Zur Aussage meiner Gattin erkläre ich, dass die Vermittlungsgeschäfte neben meiner Kanzlei eine eigene Einkunftsart darstellten und dementsprechend in der Buchhaltung der Steuerberatungskanzlei nicht aufscheinen. Die steuerlichen Arbeiten [ergänze offenbar: für das Tschechienprojekt] führte ich ohne Beauftragung durch und war dies der Grund dafür, dass ich diese Arbeiten nicht im Rahmen

einer Steuerberatungskanzlei habe aufscheinen lassen. Ich war quasi der Motor in Tschechien.“ (Finanzstrafakt II Bl. 317).

Es ist daher nur völlig logisch, dass RF sämtliche eingehende wesentliche Informationen und Schriftsätze, wie beispielsweise nicht unbeträchtliche Rechnungen des von ihm in diesem Zusammenhang mit der Vermittlung bzw. Beibringung von kapitalkräftigen Interessenten beauftragten K, zur Kenntnisnahme erhalten hat und er selbst der diesbezügliche Sachbearbeiter in der Kanzlei gewesen ist, bei welchem entsprechende Rückfragen eingegangen sind, die er auch alleine aufgrund seines Sachverhaltenswissens beantworten konnte.

Solches hat auch für die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung betreffend Mai 1996 bzw. für das Unterlassen der Entrichtung der Zahllast gegolten, wobei also offenkundig seine Ehegattin MF mit ihm Rücksprache gehalten hat.

Der Berufungssenat gelangt daher in freier Beweiswürdigung hinsichtlich des konkreten Lebenssachverhaltes zu der Feststellung, dass RF vor Fälligkeit der gegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlung von der Mangelhaftigkeit der bewussten Rechnung des K vom 31. Mai 1996 Kenntnis erlangt hat.

War es dem Berufungssenat hinsichtlich der ersten Rechnungen des K noch möglich, eine gewisse Unaufmerksamkeit des Beschuldigten bei der Informationsaufnahme über diese anzunehmen, wobei gerade die Vertrautheit der Geschäftspartner RF und K sowie das nahe Faktenwissen vom tatsächlichen Geschehen eine Rolle gespielt haben wird (weshalb die Gewissheit des RF über die Mängel mit einer für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit für den Berufungssenat noch in Frage gestanden ist und lediglich bedingter Vorsatz als strafrelevant verblieben war), ist solches nunmehr nach der allgemeinen Lebenserfahrung jedenfalls auszuschließen: Offenkundig ist es nunmehr zu dem in den Zeugenaussagen beschriebenen Zerwürfnis zwischen RF und K gekommen, was sich beispielsweise in der Zurücklegung der Vertretungsvollmacht des RF betreffend K vom 27. März 1996 (Finanzstrafakt I Bl. 121) und in der Wechselmandatsklage vom 4. April 1996 dokumentiert (Finanzstrafakt I Bl. 142 ff). War aber die geschäftliche Kommunikation zwischen dem Beschuldigten und K von nunmehr intensiven Misstrauen geprägt, hat RF Rechnungen des K in dem für ihn äußerst wichtigen Tschechienprojekt mit Sicherheit aufmerksam studiert, weshalb er jedenfalls erkannt hat, dass aus der Rechnung vom 31. Mai 1996 kein Vorsteuerabzug zulässig ist.



Dennoch hat er in Anbetracht seiner verzweiferten Finanzlage (so wurde am 25. Juni 1996 über das Vermögen seiner Wiener Wirtschaftstreuhand GesmbH das Konkursverfahren eröffnet, siehe genannter Veranlagungsakt, Dauerakt; in einer Ertragsvorschau vom 17. Dezember 1996 bei einem Umsatz von S 6,500.000,-- erklärter Jahresverlust für 1996 S 297.000,--, genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 1996; Betriebsergebnis laut Berufung vom 12. Juli 1999 für 1996 mindestens ein Verlust von S 824.253,58, ebenfalls vorhin genannter Veranlagungsaktenteil) seiner Ehegattin die Anordnung erteilt, die diesbezügliche Vorauszahlung bis zum Fälligkeitstag nicht zu entrichten und auch die Voranmeldung, welche ja eine Zahllast ausgewiesen hat, nicht beim Finanzamt einzureichen.

Möglicherweise war auch geplant, die mangelhafte Rechnung von K durch eine berichtigte Fassung derselben ersetzen zu lassen, wozu es aber infolge des Auseinanderlebens von RF und K und der Sinnlosigkeit einer Rechnungsberichtigung aufgrund der dabei auch vorzunehmenden Entgeltsberichtigung auf Null nicht mehr gekommen ist.

Eine solche Entscheidung, vorerst einmal abzuwarten und lediglich dem Finanzamt gegenüber die Zahllast nicht bekannt zu geben oder zu entrichten, erklärt auch, warum vorerst das angeblich zustehende Umsatzsteuerguthaben trotz der Finanznot des Unternehmens nicht mittels (falscher) Voranmeldung geltend gemacht wurde (es gab eine solche falsche Voranmeldung noch nicht) und warum bei der Einreichung der falschen Voranmeldung am 22. November 1996 nicht die ursprüngliche Voranmeldung verwendet werden konnte, sondern handschriftlich eine neue Voranmeldung mit Ausstellungsdatum 20. November 1996 angefertigt werden musste (genannter Umsatzsteuerteilakt, Finanzstrafakt I Bl. 23).

Am 22. November 1996 hat also RF überdies eine von ihm unterfertigte und mit 20. November 1996 datierte, inhaltlich falsche Voranmeldung eingereicht, in welcher aufgrund des nicht berechtigten Vorsteuerbetrages ein Guthaben von S 742,-- ausgewiesen war.

Aufgrund der intellektuellen Auseinandersetzung des Beschuldigten mit der umsatzsteuerrechtlichen Fragestellung, ob denn die vorgelegte Rechnung zu einem Vorsteuerabzug berechtigt, ist in Anbetracht des Fachwissens des RF zumindest von einer wissentlichen Vorgangsweise auszugehen: Um sich zu entlasten, hat RF in der eine Abgabenerklärung darstellenden Umsatzsteuervoranmeldung zumindest wissentlich ein ihm tatsächlich nicht zustehendes Umsatzsteuerguthaben geltend gemacht.

Auch derjenige, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Einreichung einer dem § 21 UStG 1994 entsprechenden ordnungsgemäßen Umsatzsteuervoranmeldung zu Unrecht eine Umsatzsteuergutschrift, welche – wie im gegenständlichen Fall – nicht bescheidmäßig

festzusetzen ist, geltend macht und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält, begeht eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG.

Dies hätte auf die Gutschriftgeltendmachung am 22. November 1996 offenbar zugetroffen, ohne dass dieser Aspekt in seiner Strafbarkeit als Nachtat zur wissentlichen Nichtentrichtung der Vorauszahlung am 15. Juli 1996 im Sinne des § 33 Abs.2 lit.a FinStrG eingeschränkt gewesen wäre.

Der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz ist jedoch zu entnehmen, dass dieser nachträglich hinzukommende finanzstrafrechtliche Sachverhalt nicht zum Verfahrensgegenstand gemacht worden ist.

Der Beschuldigte hat daher betreffend Mai 1996 lediglich infolge seiner wissentlich nicht bis zum Ablauf des 15. Juli 1996 erfolgten Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung bzw. Einreichung einer ordnungsgemäßen diesbezüglichen Voranmeldung eine Hinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG in Höhe von S 63.258,-- zu verantworten.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für Juni 1996 in Höhe von S 55.695,-- ist am 15. August 1996 fällig geworden. Eine Entrichtung der Zahllast bzw. die Einreichung einer diesbezüglichen Umsatzsteuervoranmeldung bis zu diesem Fälligkeitstag ist aber nicht erfolgt.

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

Mit Schreiben vom 26. September 1996 wurde RF daher von der Finanzstrafbehörde erster Instanz aufgefordert, die diesbezügliche Voranmeldung nachzureichen und die Gründe für die gegenständlichen Versäumnisse darzulegen (Finanzstrafakt I Bl. 12 f).

Mit Antwortschreiben vom 22. November 1996 behauptete RF, dass infolge eines Umsatzsteuerguthabens tatsächlich keine Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung bestanden hätte (Finanzstrafakt I Bl. 18) und übermittelte gleichzeitig u.a. eine von ihm unterschriebene entsprechende Voranmeldung für Juni 1996, in welcher aufgrund geltend gemachter Vorsteuern in Höhe von S 75.569,53 ein Guthaben von S 8.958,-- geltend gemacht wurde (Finanzstrafakt I Bl. 22, obgenannter Umsatzsteueraktenteil).

Aufgrund einer UVA-Prüfung im Dezember 1996 stellte sich jedoch heraus, dass in obiger Vorsteuer ein Betrag in Höhe von S 64.000,-- aus einer von K an RF gelegten Rechnung folgenden Wortlautes enthalten gewesen war:

„K Anschrift des K		
RF G S		..., am 28.Juni 1996.
Lieber Rudi,		
gemäß unserer Vereinbarung vom 19.September 1995, verrechne ich wie folgt.		
Honorar Woche 23 bis 26 a80.000.--	320.000.--	
+ 20% MWSt.		64.000.--
Gesamt		384.000.--
Mit bestem Dank im voraus [händische Unterschrift] K		
Die Zahlung erfolgt wie vereinbart"		

Gemäß § 12 Abs.1 Z.1 UStG 1994 in der damals relevanten Fassung war der Unternehmer berechtigt, bei der Berechnung der Umsatzsteuerzahllast bzw. des monatlichen Umsatzsteuerguthabens u.a. die von anderen Unternehmern in mehrwertsteuergerechten (§ 11 UStG 1994) Rechnungen an ihn gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abzuziehen.

Gemäß § 11 Abs.1 UStG 1994 hatten diese Rechnungen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anders bestimmt war [hier nicht von Relevanz] – die folgenden Angaben zu enthalten [gekürzt auf die relevanten Aspekte]:

1. Den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers,
2. den Namen und die Anschrift des Empfängers der Leistung,
3. Art und Umfang der Leistung
4. den Tag der Leistung bzw. den Leistungszeitraum,
5. das Entgelt für die sonstige Leistung und
6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Ohne Zweifel erfüllt die oben dargestellte Rechnung nicht diese eine unabdingbare materiellrechtliche Voraussetzung für einen Vorsteuerabzug, so ist offensichtlich Art und Umfang der Leistung nicht ausgewiesen. Der ausdrückliche Verweis auf eine Vereinbarung vom 19. September 1995 geht ins Leere, weil es – so die Aktenlage – keine schriftliche Vereinbarung von diesem Tage zwischen RF und K gibt.

Dem Betriebsprüfer gegenüber (und auch im späteren Finanzstrafverfahren) erklärte RF, dass die gegenständliche Rechnung im Zusammenhang mit einer schriftlichen Vereinbarung zwischen ihm und K vom 6. Oktober 1995 stehe (Arbeitsbogen ABNr. 205018/96, Bl. 19):

„VEREINBARUNG

zwischen

Herrn RF

und

Herrn K

Herr RF ist berechtigt zur Vermittlung von 106 000 qm Grundfläche aus der Parzelle Nr. X in Y, Katasteramt Prag-West, wobei der Kaufpreis mindestens 800 Kronen pro qm zu betragen hat, bei einem garantierten Verkehrswert von mehr als 1000 Kronen.

Herr K hat Käufer für diese Flächen und verpflichtet sich, die Vermittlung umgehend in Angriff zu nehmen und mit vollem Einsatz durchzuführen.

Herr K erhält für diese Vermittlung den fixen Betrag von ATS 3,5 Mio zuzüglich Umsatzsteuer. Für den Vertragsabschluß stehen ihm ATS 300.000,-- zu, des weiteren erhält er beginnend mit 1. Jänner 1996 ATS 80.000,-- pro Woche, wobei darin die Abdeckung sämtlicher Kosten und Spesen enthalten ist. Bedingung für die Auszahlung ist jedoch,

dass genügend Geldfluß der Käufer vorhanden ist, um diese Beträge aus den erhaltenen Provisionen abdecken zu können.

Wird ein Kaufpreis von mehr als 800 Kronen pro qm erzielt, erhält Herr K am Ende der Abwicklung eine Prämie von 20% des übersteigenden Wertes. Dieser Betrag wird mit etwaigen Mindererträgen saldiert.

Bei erfolgreicher Abwicklung besteht die Möglichkeit, darüberhinaus weitere Grundflächen aus diesem Grundstück zu ähnlichen Konditionen zu vermitteln. Herr RF verpflichtet sich, einen eventuellen Auftrag daraus ebenfalls durch Herrn K durchführen zu lassen.

Sämtliche Steuern und Abgaben aus dieser Vereinbarung sind durch Herrn K zu tragen.

Salzburg, am 6. Oktober 1995

RF		K
[Unterschrift des RF]		[Unterschrift des K]"

Diese Vereinbarung wiederum stehe mit dem RF von S am 2. Oktober 1995 erteilten Vermittlungsauftrag eben betreffend diese Grundstücke in Zusammenhang (diesbezügliches Schreiben siehe genannter Arbeitsbogen, Bl. 18).

Aufgrund der gegebenen Beweislage (vergleiche dazu die vom Verteidiger in der schriftlichen Berufung herausgearbeiteten Hinweise in den diesbezüglichen Zeugenaussagen) ist es für den Berufungssenat glaubhaft, dass tatsächlich der Beschuldigte und K im Oktober 1995 eine Vereinbarung des obigen Inhaltes abgeschlossen hatten, wonach K von RF mit der Beischaffung von Käufern für bestimmte, in Bauland umgewidmete tschechische Grundstücke beauftragt worden ist.

Somit erwiese sich die Nennung des Datums „19. September 1995“ als Irrtum des K, der sich eigentlich auf den offenkundig tatsächlich vorhandenen schriftlichen Vertrag mit RF vom 6. Oktober 1995 beziehen wollte.

Ebenso eindeutig ist aber aus dem somit offenbar irrtümlich nur mangelhaft zitierten Vertrag vom 6. Oktober 1995 als Leistungsort das Staatsgebiet der Republik Tschechien zu erschließen (siehe unten), was schon deshalb einen Vorsteuerabzug verhindert.

Ein Entgelt wäre dem K für seine diesbezüglichen Aktivitäten in der 23. bis 26. Woche des Jahres 1996 aus dieser Vereinbarung aber nur für den Fall zugestanden, dass tatsächlich RF wiederum Provisionen von S erhalten hätte, aus denen die Zahlung an K abgedeckt hätte werden können. Da laut Aktenlage das gegenständliche Projekt in Tschechien nie zustande gekommen ist, ist auch keine Provision von S an RF geflossen und hat (möglicherweise mit Ausnahme der obgenannten S 300.000,-- für den Vertragsabschluss [zwischen K und RF?]) K

auch tatsächlich keinen Anspruch auf Zahlungen gehabt, weshalb das Entgelt hinsichtlich der genannten wöchentlichen Provisionen auch in der Realität Null betragen hat.

Der Beschuldigte legt offenbar Wert auf die Feststellung, dass der mündliche Inhalt seiner Abmachung mit K vom Inhalt des schriftlichen Vertrages vom 6. Oktober 1995 dahingehend abweicht, als K nicht die Vermittlung von Käufern für tschechische Grundstücke, sondern mit der Beischaffung von Finanziers als zukünftige Gesellschafter einer noch zu errichtenden Grundstücksgesellschaft beauftragt worden sei.

Dieses Vorbringen mag in Zusammenhang stehen mit dem Umstand, dass der Betriebsprüfer – welcher in Bezug auf eine umsatzsteuerliche Relevanz für einen Vorsteuerabzug vom Rechnungsinhalt auszugehen hatte – die gegenständliche sonstigen Leistungen des K, ohne sich auf weitere rechtliche Ausführungen einzulassen, von vornherein als in Österreich nicht steuerbar deklariert hatte (Niederschrift vom 20. Dezember 1996).

Gemäß § 3a Abs.6 UStG (in der damals geltenden Fassung) wurde nämlich eine sonstige Leistung im [ergänze offenbar: engen] Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist (im gegenständlichen Fall also in Tschechien). Nicht in einem derartigen engen Zusammenhang stehen aber beispielsweise der Verkauf von Anteilen und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Grundstücksgesellschaften (vergleiche beispielsweise schon *Kolacny / Mayer*, Umsatzsteuergesetz 1994 <sup>2</sup>, Tz.11 zu § 3a), weshalb unter gewissen Voraussetzungen im Falle der Vermittlung von potentiellen Grundstücksgesellschaftern vermutlich hypothetisch auch ein Leistungsort in Österreich denkbar gewesen wäre, was aber konkret infolge der Erfolglosigkeit des Projektes keine reale Ausprägung in einem Sachverhaltssubstrat erfahren hat und überdies nunmehr mangels verfügbarer Planungsnotizen des RF (welcher in der Berufungsverhandlung erklärt hat, keine diesbezüglichen Schriftstücke mehr zu besitzen) nicht mehr eruierbar wäre.

Zusammenfassend ist also konkret in Bezug auf die behauptete Vorsteuer in Zusammenhang mit Vermittlungsleistungen des K betreffend Juni 1996 festzuhalten:

Im Zweifel zugunsten für RF ist anzunehmen, dass die von K ausgestellte und mit 28. Juni 1996 datierte Rechnung einen realen Hintergrund hat und tatsächlich am angegebenen Tag ausgestellt worden ist.

Damit verbleibt an Gründen, einen Vorsteuerabzug zu verweigern, infolge der falschen Vertragszitierung das Fehlen einer Leistungsbeschreibung und – stellte man die gewünschte Verbindung zwischen Rechnung und schriftlichem Vertrag vom 6. Oktober 1995 zwischen K und RF her - das Fehlen eines Entgeltes und der Umstand, dass sich aus dem theoretisch

zitierten Vertrag (übereinstimmend mit der Rechnung des K vom 6. Oktober 1995) als Leistungsort Tschechien erschließt, weshalb die in der Voranmeldung vom 22. November 1996 daraus geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von S 64.000,-- nicht zugestanden hat und die am 15. August 1996 fällige Umsatzsteuervorauszahlung in einem Ausmaß von S 55.695,-- objektiv verkürzt worden ist.

Zu klären verbleibt die subjektive Tatseite:

Festzuhalten ist vorerst, dass umsatzsteuerliche Begriffe wie Leistungsort, Steuerbarkeit einer Leistung, Rechnungsmerkmale und Ähnliches zwar einem steuerlichen Laien trotz langjähriger kaufmännischer Tätigkeit Schwierigkeiten bereiten können, weshalb nachvollziehbar erscheint, weshalb K trotz des ihm bekannten Leistungsortes in Tschechien (siehe die ausdrücklicher Angabe in seiner Rechnung vom 6. Oktober 1995) österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und diese Rechnung eben nicht mit sämtlichen erforderlichen materiellrechtlichen Erfordernissen versehen hat.

Nicht aber kann dies grundsätzlich für einen langjährigen Wirtschaftstreuhänder wie den Beschuldigten gelten, für welchen derartige Grundbegriffe einer Rechnungslegung jederzeitig abrufbares Basiswissen darstellen muss.

Gerade die Mangelhaftigkeit der gegenständlichen (und der übrigen) Rechnungen des K bekräftigt – wie von der Verteidigung im Übrigen offenbar zu Recht vorgebracht – ihre Behauptung, dass die gegenständlichen Rechnungen nicht extra – wie vom Ersten Senat angenommen – nachträglich im Zusammenwirken zwischen RF und K als „Freundschaftsdienst“ des K ohne realen wirtschaftlichen Hintergrund fabriziert worden sind.

Offenbar konnte RF auf die Textierung der gegenständlichen Rechnungen eben nicht unmittelbar Einfluss nehmen.

Als erfahrenem Wirtschaftstreuhänder ist ihm aber zweifellos auf die Dauer anlässlich einer für notwendigen intellektuellen Auseinandersetzung mit den Rechnungen des K beispielsweise anlässlich einer Einsichtnahme in die Rechnung bzw. allenfalls einer Besprechung des Inhaltes derselben deren Mangelhaftigkeit nicht verborgen geblieben.

Dazu hat MF anlässlich ihrer zeugenschaftlichen Einvernahme am 3. April 2002 wie folgt angegeben: „Herr K hat in der Folge Rechnungen mit ausgeworfener Umsatzsteuer entweder persönlich vorbeigebracht oder mit der Post gesandt und habe ich in Zusammenhang mit den [ergänze offenbar: entsprechende Zahllasten ausweisenden] Voranmeldungen gesehen, dass da ein Guthaben besteht und deshalb eine Einzahlung [ergänze: der in der Voranmeldung

aufscheinenden Zahllast] nicht durchgeführt, wobei ich mich diesbezüglich bei den ‚Sachbearbeitern‘ rückversichert habe. Ich habe nicht in Erinnerung, dass mein Gatte etwas zu den eingegangenen Rechnungen von K gesagt hat.“ (Finanzstrafakt II Bl. 316).

Hätte aber einer der Kanzleimitarbeiter, welcher für die Berechnung der monatlichen Umsatzsteuer und Erstellung der Voranmeldung verantwortlich gewesen ist, nach Einsicht in die Rechnung des K die Zulässigkeit eines Vorsteuerabzuges bejaht, wäre er ob des groben Rechtsverstoßes sicherlich selbst Gefahr gelaufen, schadenersatzrechtlich und dienstrechtlich gegenüber RF zur Verantwortung gezogen zu werden.

Welche Sachbearbeiter das im Übrigen gewesen sein sollen, bleibt ungenannt.

Nach Ansicht des Berufungssenates ist aber auch die obige Wortfolge „bei den Sachbearbeitern“ ohnehin gedanklich durch die Worte „bei meinem Ehegatten RF“ zu ersetzen.

So hat im Zuge der weiteren Befragung MF – entlarvend – ihre vorherige Behauptung, der Beschuldigte habe sich zu den Rechnungen des K nicht geäußert, gleich wieder relativiert: „Bei Einstufen der Dringlichkeit der Bezahlung der Rechnungen des K war es so, dass er [RF] sagte, warte noch mit der Bezahlung, ich sag dir, wenn es soweit ist.“ (Finanzstrafakt II Bl. 316).

Offenkundig ist das Tschechienprojekt in der Kanzlei des Wirtschaftstreuhänders „Chefsache“ gewesen, die er allein und eigenverantwortlich bearbeitet hat. So RF vor dem Spruchsenat am 3. April 2002 auch ausgeführt: „Zur Aussage meiner Gattin erkläre ich, dass die Vermittlungsgeschäfte neben meiner Kanzlei eine eigene Einkunftsart darstellten und dementsprechend in der Buchhaltung der Steuerberatungskanzlei nicht aufscheinen. Die steuerlichen Arbeiten [ergänze offenbar: für das Tschechienprojekt] führte ich ohne Beauftragung durch und war dies der Grund dafür, dass ich diese Arbeiten nicht im Rahmen einer Steuerberatungskanzlei habe aufscheinen lassen. Ich war quasi der Motor in Tschechien.“ (Finanzstrafakt II Bl. 317).

Es ist daher nur völlig logisch, dass RF sämtliche eingehende wesentliche Informationen und Schriftsätze, wie beispielsweise nicht unbeträchtliche Rechnungen des von ihm in diesem Zusammenhang mit der Vermittlung bzw. Beibringung von kapitalkräftigen Interessenten beauftragten K, zur Kenntnisnahme erhalten hat und er selbst der diesbezügliche Sachbearbeiter in der Kanzlei gewesen ist, bei welchem entsprechende Rückfragen eingegangen sind, die er auch alleine aufgrund seines Sachverhaltenswissens beantworten konnte.



Solches hat auch für die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung betreffend Juni 1996 bzw. für das Unterlassen der Entrichtung der Zahllast gegolten, wobei also offenkundig seine Ehegattin MF mit ihm Rücksprache gehalten hat.

Der Berufungssenat gelangt daher in freier Beweiswürdigung hinsichtlich des konkreten Lebenssachverhaltes zu der Feststellung, dass RF vor Fälligkeit der gegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlung von der Mangelhaftigkeit der bewussten Rechnung des K vom 28. Juni 1996 Kenntnis erlangt hat.

War es dem Berufungssenat hinsichtlich der ersten Rechnungen des K noch möglich, eine gewisse Unaufmerksamkeit des Beschuldigten bei der Informationsaufnahme über diese anzunehmen, wobei gerade die Vertrautheit der Geschäftspartner RF und K sowie das nahe Faktenwissen vom tatsächlichen Geschehen eine Rolle gespielt haben wird (weshalb die Gewissheit des RF über die Mängel mit einer für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit für den Berufungssenat noch in Frage gestanden ist und lediglich bedingter Vorsatz als strafrelevant verblieben war), ist solches nunmehr nach der allgemeinen Lebenserfahrung jedenfalls auszuschließen: Offenkundig ist es nunmehr zu dem in den Zeugenaussagen beschriebenen Zerwürfnis zwischen RF und K gekommen, was sich beispielsweise in der Zurücklegung der Vertretungsvollmacht des RF betreffend K vom 27. März 1996 (Finanzstrafakt I Bl. 121) und in der Wechselmandatsklage vom 4. April 1996 dokumentiert (Finanzstrafakt I Bl. 142 ff). War aber die geschäftliche Kommunikation zwischen dem Beschuldigten und K von nunmehr intensiven Misstrauen geprägt, hat RF Rechnungen des K in dem für ihn äußerst wichtigen Tschechienprojekt mit Sicherheit aufmerksam studiert, weshalb er jedenfalls erkannt hat, dass aus der Rechnung vom 28. Juni 1996 kein Vorsteuerabzug zulässig ist.

Dennoch hat er in Anbetracht seiner verzweiferten Finanzlage (so wurde am 25. Juni 1996 über das Vermögen seiner Wiener Wirtschaftstreuhand GesmbH das Konkursverfahren eröffnet, siehe genannter Veranlagungsakt, Dauerakt; in einer Ertragsvorschau vom 17. Dezember 1996 bei einem Umsatz von S 6,500.000,-- erklärter Jahresverlust für 1996 S 297.000,--, genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 1996; Betriebsergebnis laut Berufung vom 12. Juli 1999 für 1996 mindestens ein Verlust von S 824.253,58, ebenfalls vorhin genannter Veranlagungsaktenteil) seiner Ehegattin die Anordnung erteilt, die diesbezügliche Vorauszahlung bis zum Fälligkeitstag nicht zu entrichten und auch die Voranmeldung, welche ja eine Zahllast ausgewiesen hat, nicht beim Finanzamt einzureichen.

Möglicherweise war auch geplant, die mangelhafte Rechnung von K durch eine berichtigte Fassung derselben ersetzen zu lassen, wozu es aber infolge des Auseinanderlebens von RF und K und der Sinnlosigkeit einer Rechnungsberichtigung aufgrund der dabei auch vorzunehmenden Entgeltsberichtigung auf Null nicht mehr gekommen ist.

Eine solche Entscheidung, vorerst einmal abzuwarten und lediglich dem Finanzamt gegenüber die Zahllast nicht bekannt zu geben oder zu entrichten, erklärt auch, warum vorerst das angeblich zustehende Umsatzsteuerguthaben trotz der Finanznot des Unternehmens nicht mittels (falscher) Voranmeldung geltend gemacht wurde (es gab eine solche falsche Voranmeldung noch nicht) und warum bei der Einreichung der falschen Voranmeldung am 22. November 1996 nicht die ursprüngliche Voranmeldung verwendet werden konnte, sondern handschriftlich eine neue Voranmeldung mit Ausstellungsdatum 20. November 1996 angefertigt werden musste (genannter Umsatzsteuerteilakt, Finanzstrafakt I Bl. 22).

Am 22. November 1996 hat also RF überdies eine von ihm unterfertigte und mit 20. November 1996 datierte, inhaltlich falsche Voranmeldung eingereicht, in welcher aufgrund des nicht berechtigten Vorsteuerbetrages ein Guthaben von S 8.958,-- ausgewiesen war.

Aufgrund der intellektuellen Auseinandersetzung des Beschuldigten mit der umsatzsteuerrechtlichen Fragestellung, ob denn die vorgelegte Rechnung zu einem Vorsteuerabzug berechtigt, ist in Anbetracht des Fachwissens des RF zumindest von einer wissentlichen Vorgangsweise auszugehen: Um sich zu entlasten, hat RF in der eine Abgabenerklärung darstellenden Umsatzsteuervoranmeldung zumindest wissentlich ein ihm tatsächlich nicht zustehendes Umsatzsteuerguthaben geltend gemacht.

Auch derjenige, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Einreichung einer dem § 21 UStG 1994 entsprechenden ordnungsgemäßen Umsatzsteuervoranmeldung zu Unrecht eine Umsatzsteuergutschrift, welche – wie im gegenständlichen Fall – nicht bescheidmäßig festzusetzen ist, geltend macht und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält, begeht eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG.

Dies hätte auf die Gutschriftgeltendmachung am 22. November 1996 offenbar zugetroffen, ohne dass dieser Aspekt in seiner Strafbarkeit als Nachtat zur wissentlichen Nichtentrichtung der Vorauszahlung am 15. August 1996 im Sinne des § 33 Abs.2 lit.a FinStrG eingeschränkt gewesen wäre.

Der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz ist jedoch zu entnehmen, dass dieser nachträglich hinzukommende finanzstrafrechtliche Sachverhalt nicht zum Verfahrensgegenstand gemacht worden ist.

Der Beschuldigte hat daher betreffend Juni 1996 lediglich infolge seiner wissentlich nicht bis zum Ablauf des 15. August 1996 erfolgten Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung bzw. Einreichung einer ordnungsgemäßen diesbezüglichen Voranmeldung eine Hinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG in Höhe von S 55.695,-- zu verantworten.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für Juli 1996 in Höhe von S 89.692,-- ist am 15. September 1996 fällig geworden. Eine Entrichtung der Zahllast bzw. die Einreichung einer diesbezüglichen Umsatzsteuervoranmeldung bis zu diesem Fälligkeitstag ist aber nicht erfolgt.

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

Mit Schreiben vom 26. September 1996 wurde RF daher von der Finanzstrafbehörde erster Instanz aufgefordert, die diesbezügliche Voranmeldung nachzureichen und die Gründe für die gegenständlichen Versäumnisse darzulegen (Finanzstrafakt I Bl. 12 f).

Mit Antwortschreiben vom 22. November 1996 behauptete RF, dass infolge eines Umsatzsteuerguthabens tatsächlich keine Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung bestanden hätte (Finanzstrafakt I Bl. 18) und übermittelte gleichzeitig u.a. eine von ihm unterschriebene entsprechende Voranmeldung für Juli 1996, in welcher aufgrund geltend gemachter Vorsteuern in Höhe von S 117.881,48 ein Guthaben von S 6.308,-- geltend gemacht wurde (Finanzstrafakt I Bl. 21, obgenannter Umsatzsteueraktenteil).

Aufgrund einer UVA-Prüfung im Dezember 1996 stellte sich jedoch heraus, dass in obiger Vorsteuer ein Betrag in Höhe von S 96.000,-- aus einer von K an RF gelegten Rechnung folgenden Wortlautes enthalten gewesen war:

„K Anschrift des K		
RF G S		..., am 31.07.96.

Lieber Rudi,		
gemäß unserer Vereinbarung vom 19. September 1995, verrechne ich wie folgt.		
Honorar Woche 27 bis 32 a80.000.--	480.000.--	
+ 20% MWSt.	96.000.--	
Gesamt	576.000.--	
Mit bestem Dank im voraus [händische Unterschrift] K		
Die Zahlung erfolgt wie vereinbart."		

Gemäß § 12 Abs.1 Z.1 UStG 1994 in der damals relevanten Fassung war der Unternehmer berechtigt, bei der Berechnung der Umsatzsteuerzahllast bzw. des monatlichen Umsatzsteuerguthabens u.a. die von anderen Unternehmern in mehrwertsteuergerechten (§ 11 UStG 1994) Rechnungen an ihn gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abzuziehen.

Gemäß § 11 Abs.1 UStG 1994 hatten diese Rechnungen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anders bestimmt war [hier nicht von Relevanz] – die folgenden Angaben zu enthalten [gekürzt auf die relevanten Aspekte]:

1. Den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers,
2. den Namen und die Anschrift des Empfängers der Leistung,
3. Art und Umfang der Leistung
4. den Tag der Leistung bzw. den Leistungszeitraum,
5. das Entgelt für die sonstige Leistung und
6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Ohne Zweifel erfüllt die oben dargestellte Rechnung nicht diese eine unabdingbare materiellrechtliche Voraussetzung für einen Vorsteuerabzug, so ist offensichtlich Art und Umfang der Leistung nicht ausgewiesen. Der ausdrückliche Verweis auf eine Vereinbarung vom 19. September 1995 geht ins Leere, weil es – so die Aktenlage – keine schriftliche Vereinbarung von diesem Tage zwischen RF und K gibt.

Dem Betriebsprüfer gegenüber (und auch im späteren Finanzstrafverfahren) erklärte RF, dass die gegenständliche Rechnung im Zusammenhang mit einer schriftlichen Vereinbarung zwischen ihm und K vom 6. Oktober 1995 stehe (Arbeitsbogen ABNr. 205018/96, Bl. 19):

„VEREINBARUNG

zwischen

Herrn RF

und

Herrn K

Herr RF ist berechtigt zur Vermittlung von 106 000 qm Grundfläche aus der Parzelle Nr. X in Y, Katasteramt Prag-West, wobei der Kaufpreis mindestens 800 Kronen pro qm zu betragen hat, bei einem garantierten Verkehrswert von mehr als 1000 Kronen.

Herr K hat Käufer für diese Flächen und verpflichtet sich, die Vermittlung umgehend in Angriff zu nehmen und mit vollem Einsatz durchzuführen.

Herr K erhält für diese Vermittlung den fixen Betrag von ATS 3,5 Mio zuzüglich Umsatzsteuer. Für den Vertragsabschluß stehen ihm ATS 300.000,-- zu, des weiteren erhält er beginnend mit 1. Jänner 1996 ATS 80.000,-- pro Woche, wobei darin die Abdeckung sämtlicher Kosten und Spesen enthalten ist. Bedingung für die Auszahlung ist jedoch, dass genügend Geldfluß der Käufer vorhanden ist, um diese Beträge aus den erhaltenen Provisionen abdecken zu können.

Wird ein Kaufpreis von mehr als 800 Kronen pro qm erzielt, erhält Herr K am Ende der Abwicklung eine Prämie von 20% des übersteigenden Wertes. Dieser Betrag wird mit etwaigen Mindererträgen saldiert.

Bei erfolgreicher Abwicklung besteht die Möglichkeit, darüberhinaus weitere Grundflächen aus diesem Grundstück zu ähnlichen Konditionen zu vermitteln. Herr RF verpflichtet sich, einen eventuellen Auftrag daraus ebenfalls durch Herrn K durchführen zu lassen.

Sämtliche Steuern und Abgaben aus dieser Vereinbarung sind durch Herrn K zu tragen.

Salzburg, am 6. Oktober 1995

RF		K
[Unterschrift des RF]		[Unterschrift des K]"

Diese Vereinbarung wiederum stehe mit dem RF von S am 2. Oktober 1995 erteilten Vermittlungsauftrag eben betreffend diese Grundstücke in Zusammenhang (diesbezügliches Schreiben siehe genannter Arbeitsbogen, Bl. 18).

Aufgrund der gegebenen Beweislage (vergleiche dazu die vom Verteidiger in der schriftlichen Berufung herausgearbeiteten Hinweise in den diesbezüglichen Zeugenaussagen) ist es für den Berufungssenat glaubhaft, dass tatsächlich der Beschuldigte und K im Oktober 1995 eine Vereinbarung des obigen Inhaltes abgeschlossen hatten, wonach K von RF mit der Beischaffung von Käufern für bestimmte, in Bauland umgewidmete tschechische Grundstücke beauftragt worden ist.

Somit erwiese sich die Nennung des Datums „19. September 1995“ als Irrtum des K, der sich eigentlich auf den offenkundig tatsächlich vorhandenen schriftlichen Vertrag mit RF vom 6. Oktober 1995 beziehen wollte.

Ebenso eindeutig ist aber aus dem somit offenbar irrtümlich nur mangelhaft zitierten Vertrag vom 6. Oktober 1995 als Leistungsort das Staatsgebiet der Republik Tschechien zu erschließen (siehe unten), was schon deshalb einen Vorsteuerabzug verhindert.

Ein Entgelt wäre dem K für seine diesbezüglichen Aktivitäten in der 27. bis 32. Woche des Jahres 1996 aus dieser Vereinbarung aber nur für den Fall zugestanden, dass tatsächlich RF wiederum Provisionen von S erhalten hätte, aus denen die Zahlung an K abgedeckt hätte werden können. Da laut Aktenlage das gegenständliche Projekt in Tschechien nie zustande gekommen ist, ist auch keine Provision von S an RF geflossen und hat (möglicherweise mit Ausnahme der obgenannten S 300.000,-- für den Vertragsabschluss [zwischen K und RF?]) K auch tatsächlich keinen Anspruch auf Zahlungen gehabt, weshalb das Entgelt hinsichtlich der genannten wöchentlichen Provisionen auch in der Realität Null betragen hat.

Der Beschuldigte legt offenbar Wert auf die Feststellung, dass der mündliche Inhalt seiner Abmachung mit K vom Inhalt des schriftlichen Vertrages vom 6. Oktober 1995 dahingehend abweicht, als K nicht die Vermittlung von Käufern für tschechische Grundstücke, sondern mit der Beischaffung von Finanziers als zukünftige Gesellschafter einer noch zu errichtenden Grundstücksgesellschaft beauftragt worden sei.

Dieses Vorbringen mag in Zusammenhang stehen mit dem Umstand, dass der Betriebsprüfer – welcher in Bezug auf eine umsatzsteuerliche Relevanz für einen Vorsteuerabzug vom Rechnungsinhalt auszugehen hatte – die gegenständlichen sonstigen Leistungen des K, ohne sich auf weitere rechtliche Ausführungen einzulassen, von vornherein als in Österreich nicht steuerbar deklariert hatte (Niederschrift vom 20. Dezember 1996).

Gemäß § 3a Abs.6 UStG (in der damals geltenden Fassung) wurde nämlich eine sonstige Leistung im [ergänze offenbar: engen] Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist (im gegenständlichen Fall also in Tschechien). Nicht in einem derartigen engen Zusammenhang stehen aber beispielsweise der Verkauf von Anteilen und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Grundstücksgesellschaften (vergleiche beispielsweise schon *Kolacny / Mayer*, Umsatzsteuergesetz 1994 <sup>2</sup>, Tz.11 zu § 3a), weshalb unter gewissen Voraussetzungen im Falle der Vermittlung von potentiellen Grundstücksgesellschaftern vermutlich hypothetisch auch ein Leistungsort in Österreich denkbar gewesen wäre, was aber konkret infolge der Erfolglosigkeit des Projektes keine reale Ausprägung in einem Sachverhaltssubstrat erfahren hat und überdies nunmehr mangels verfügbarer Planungsnotizen des RF (welcher in der Berufungsverhandlung erklärt hat, keine diesbezüglichen Schriftstücke mehr zu besitzen) nicht mehr eruierbar wäre.

Zusammenfassend ist also konkret in Bezug auf die behauptete Vorsteuer in Zusammenhang mit Vermittlungsleistungen des K betreffend Juli 1996 festzuhalten:

Im Zweifel zugunsten für RF ist anzunehmen, dass die von K ausgestellte und mit 31. Juli 1996 datierte Rechnung einen realen Hintergrund hat und tatsächlich am angegebenen Tag ausgestellt worden ist.

Damit verbleibt an Gründen, einen Vorsteuerabzug zu verweigern, infolge der falschen Vertragszitierung das Fehlen einer Leistungsbeschreibung und – stellte man die gewünschte Verbindung zwischen Rechnung und schriftlichem Vertrag vom 6. Oktober 1995 zwischen K und RF her - das Fehlen eines Entgeltes und der Umstand, dass sich aus dem theoretisch zitierten Vertrag (übereinstimmend mit der Rechnung des K vom 6. Oktober 1995) als Leistungsort Tschechien erschließt, weshalb die in der Voranmeldung vom 22. November 1996 daraus geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von S 96.000,-- nicht zugestanden hat und die am 15. September 1996 fällige Umsatzsteuervorauszahlung in einem Ausmaß von S 89.692,-- objektiv verkürzt worden ist.

Zu klären verbleibt die subjektive Tatseite:

Festzuhalten ist vorerst, dass umsatzsteuerliche Begriffe wie Leistungsort, Steuerbarkeit einer Leistung, Rechnungsmerkmale und Ähnliches zwar einem steuerlichen Laien trotz langjähriger kaufmännischer Tätigkeit Schwierigkeiten bereiten können, weshalb nachvollziehbar erscheint, weshalb K trotz des ihm bekannten Leistungsortes in Tschechien (siehe die ausdrücklicher Angabe in seiner Rechnung vom 6. Oktober 1995) österreichische Umsatzsteuer in Rechnung

gestellt und diese Rechnung eben nicht mit sämtlichen erforderlichen materiellrechtlichen Erfordernissen versehen hat.

Nicht aber kann dies grundsätzlich für einen langjährigen Wirtschaftstreuhänder wie den Beschuldigten gelten, für welchen derartige Grundbegriffe einer Rechnungslegung jederzeitig abrufbares Basiswissen darstellen muss.

Gerade die Mangelhaftigkeit der gegenständlichen (und der übrigen) Rechnungen des K bekräftigt – wie von der Verteidigung im Übrigen offenbar zu Recht vorgebracht – ihre Behauptung, dass die gegenständlichen Rechnungen nicht extra – wie vom Ersten Senat angenommen – nachträglich im Zusammenwirken zwischen RF und K als „Freundschaftsdienst“ des K ohne realen wirtschaftlichen Hintergrund fabriziert worden sind.

Offenbar konnte RF auf die Textierung der gegenständlichen Rechnungen eben nicht unmittelbar Einfluss nehmen.

Als erfahrenem Wirtschaftstreuhänder ist ihm aber zweifellos auf die Dauer anlässlich einer für notwendigen intellektuellen Auseinandersetzung mit den Rechnungen des K beispielsweise anlässlich einer Einsichtnahme in die Rechnung bzw. allenfalls einer Besprechung des Inhaltes derselben deren Mangelhaftigkeit nicht verborgen geblieben.

Dazu hat MF anlässlich ihrer zeugenschaftlichen Einvernahme am 3. April 2002 wie folgt angegeben: „Herr K hat in der Folge Rechnungen mit ausgeworfener Umsatzsteuer entweder persönlich vorbeigebracht oder mit der Post gesandt und habe ich in Zusammenhang mit den [ergänze offenbar: entsprechende Zahllasten ausweisenden] Voranmeldungen gesehen, dass da ein Guthaben besteht und deshalb eine Einzahlung [ergänze: der in der Voranmeldung aufscheinenden Zahllast] nicht durchgeführt, wobei ich mich diesbezüglich bei den ‚Sachbearbeitern‘ rückversichert habe. Ich habe nicht in Erinnerung, dass mein Gatte etwas zu den eingegangenen Rechnungen von K gesagt hat.“ (Finanzstrafakt II Bl. 316).

Hätte aber einer der Kanzleimitarbeiter, welcher für die Berechnung der monatlichen Umsatzsteuer und Erstellung der Voranmeldung verantwortlich gewesen ist, nach Einsicht in die Rechnung des K die Zulässigkeit eines Vorsteuerabzuges bejaht, wäre er ob des groben Rechtsverstößes sicherlich selbst Gefahr gelaufen, schadenersatzrechtlich und dienstrechtlich gegenüber RF zur Verantwortung gezogen zu werden.

Welche Sachbearbeiter das im Übrigen gewesen sein sollen, bleibt ungenannt.



Nach Ansicht des Berufungssenates ist aber auch die obige Wortfolge „bei den Sachbearbeitern“ ohnehin gedanklich durch die Worte „bei meinem Ehegatten RF“ zu ersetzen.

So hat im Zuge der weiteren Befragung MF – entlarvend – ihre vorherige Behauptung, der Beschuldigte habe sich zu den Rechnungen des K nicht geäußert, gleich wieder relativiert: „Bei Einstufen der Dringlichkeit der Bezahlung der Rechnungen des K war es so, dass er [RF] sagte, warte noch mit der Bezahlung, ich sag dir, wenn es soweit ist.“ (Finanzstrafakt II Bl. 316).

Offenkundig ist das Tschechienprojekt in der Kanzlei des Wirtschaftstreuhänders „Chefsache“ gewesen, die er allein und eigenverantwortlich bearbeitet hat. So RF vor dem Spruchsenat am 3. April 2002 auch ausgeführt: „Zur Aussage meiner Gattin erkläre ich, dass die Vermittlungsgeschäfte neben meiner Kanzlei eine eigene Einkunftsart darstellten und dementsprechend in der Buchhaltung der Steuerberatungskanzlei nicht aufscheinen. Die steuerlichen Arbeiten [ergänze offenbar: für das Tschechienprojekt] führte ich ohne Beauftragung durch und war dies der Grund dafür, dass ich diese Arbeiten nicht im Rahmen einer Steuerberatungskanzlei habe aufscheinen lassen. Ich war quasi der Motor in Tschechien.“ (Finanzstrafakt II Bl. 317).

Es ist daher nur völlig logisch, dass RF sämtliche eingehende wesentliche Informationen und Schriftsätze, wie beispielsweise nicht unbeträchtliche Rechnungen des von ihm in diesem Zusammenhang mit der Vermittlung bzw. Beibringung von kapitalkräftigen Interessenten beauftragten K, zur Kenntnisnahme erhalten hat und er selbst der diesbezügliche Sachbearbeiter in der Kanzlei gewesen ist, bei welchem entsprechende Rückfragen eingegangen sind, die er auch alleine aufgrund seines Sachverhaltenswissens beantworten konnte.

Solches hat auch für die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung betreffend Juli 1996 bzw. für das Unterlassen der Entrichtung der Zahllast gegolten, wobei also offenkundig seine Ehegattin MF mit ihm Rücksprache gehalten hat.

Der Berufungssenat gelangt daher in freier Beweiswürdigung hinsichtlich des konkreten Lebenssachverhaltes zu der Feststellung, dass RF vor Fälligkeit der gegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlung von der Mangelhaftigkeit der bewussten Rechnung des K vom 31. Juli 1996 Kenntnis erlangt hat.

War es dem Berufungssenat hinsichtlich der ersten Rechnungen des K noch möglich, eine gewisse Unaufmerksamkeit des Beschuldigten bei der Informationsaufnahme über diese

anzunehmen, wobei gerade die Vertrautheit der Geschäftspartner RF und K sowie das nahe Faktenwissen vom tatsächlichen Geschehen eine Rolle gespielt haben wird (weshalb die Gewissheit des RF über die Mängel mit einer für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit für den Berufungssenat noch in Frage gestanden ist und lediglich bedingter Vorsatz als strafrelevant verblieben war), ist solches nunmehr nach der allgemeinen Lebenserfahrung jedenfalls auszuschließen: Offenkundig ist es nunmehr zu dem in den Zeugenaussagen beschriebenen Zerwürfnis zwischen RF und K gekommen, was sich beispielsweise in der Zurücklegung der Vertretungsvollmacht des RF betreffend K vom 27. März 1996 (Finanzstrafakt I Bl. 121) und in der Wechselmandatsklage vom 4. April 1996 dokumentiert (Finanzstrafakt I Bl. 142 ff). War aber die geschäftliche Kommunikation zwischen dem Beschuldigten und K von nunmehr intensiven Misstrauen geprägt, hat RF Rechnungen des K in dem für ihn äußerst wichtigen Tschechienprojekt mit Sicherheit aufmerksam studiert, weshalb er jedenfalls erkannt hat, dass aus der Rechnung vom 31. Juli 1996 kein Vorsteuerabzug zulässig ist.

Dennoch hat er in Anbetracht seiner verzweifelten Finanzlage (so wurde am 25. Juni 1996 über das Vermögen seiner Wiener Wirtschaftstreuhand GesmbH das Konkursverfahren eröffnet, siehe genannter Veranlagungsakt, Dauerakt; in einer Ertragsvorschau vom 17. Dezember 1996 bei einem Umsatz von S 6,500.000,-- erklärter Jahresverlust für 1996 S 297.000,--, genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 1996; Betriebsergebnis laut Berufung vom 12. Juli 1999 für 1996 mindestens ein Verlust von S 824.253,58, ebenfalls vorhin genannter Veranlagungsaktenteil) seiner Ehegattin die Anordnung erteilt, die diesbezügliche Vorauszahlung bis zum Fälligkeitstag nicht zu entrichten und auch die Voranmeldung, welche ja eine Zahllast ausgewiesen hat, nicht beim Finanzamt einzureichen.

Möglicherweise war auch geplant, die mangelhafte Rechnung von K durch eine berichtigte Fassung derselben ersetzen zu lassen, wozu es aber infolge des Auseinanderlebens von RF und K und der Sinnlosigkeit einer Rechnungsberichtigung aufgrund der dabei auch vorzunehmenden Entgeltsberichtigung auf Null nicht mehr gekommen ist.

Eine solche Entscheidung, vorerst einmal abzuwarten und lediglich dem Finanzamt gegenüber die Zahllast nicht bekannt zu geben oder zu entrichten, erklärt auch, warum vorerst das angeblich zustehende Umsatzsteuerguthaben trotz der Finanznot des Unternehmens nicht mittels (falscher) Voranmeldung geltend gemacht wurde (es gab eine solche falsche Voranmeldung noch nicht) und warum bei der Einreichung der falschen Voranmeldung am 22. November 1996 nicht die ursprüngliche Voranmeldung verwendet werden konnte, sondern

handschriftlich eine neue Voranmeldung mit Ausstellungsdatum 20. November 1996 angefertigt werden musste (genannter Umsatzsteuerteilakt, Finanzstrafakt I Bl. 21).

Am 22. November 1996 hat also RF überdies eine von ihm unterfertigte und mit 20. November 1996 datierte, inhaltlich falsche Voranmeldung eingereicht, in welcher aufgrund des nicht berechtigten Vorsteuerbetrages ein Guthaben von S 6.308,-- ausgewiesen war.

Aufgrund der intellektuellen Auseinandersetzung des Beschuldigten mit der umsatzsteuerrechtlichen Fragestellung, ob denn die vorgelegte Rechnung zu einem Vorsteuerabzug berechtigt, ist in Anbetracht des Fachwissens des RF zumindest von einer wissentlichen Vorgangsweise auszugehen: Um sich zu entlasten, hat RF in der eine Abgabenerklärung darstellenden Umsatzsteuervoranmeldung zumindest wissentlich ein ihm tatsächlich nicht zustehendes Umsatzsteuerguthaben geltend gemacht.

Auch derjenige, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Einreichung einer dem § 21 UStG 1994 entsprechenden ordnungsgemäßen Umsatzsteuervoranmeldung zu Unrecht eine Umsatzsteuergutschrift, welche – wie im gegenständlichen Fall – nicht bescheidmäßig festzusetzen ist, geltend macht und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält, begeht eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG.

Dies hätte auf die Gutschriftgeltendmachung am 22. November 1996 offenbar zugetroffen, ohne dass dieser Aspekt in seiner Strafbarkeit als Nachtat zur wissentlichen Nichtentrichtung der Vorauszahlung am 15. September 1996 im Sinne des § 33 Abs.2 lit.a FinStrG eingeschränkt gewesen wäre.

Der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz ist jedoch zu entnehmen, dass dieser nachträglich hinzukommende finanzstrafrechtliche Sachverhalt nicht zum Verfahrensgegenstand gemacht worden ist.

Der Beschuldigte hat daher betreffend Juli 1996 lediglich infolge seiner wissentlich nicht bis zum Ablauf des 15. September 1996 erfolgten Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung bzw. Einreichung einer ordnungsgemäßen diesbezüglichen Voranmeldung eine Hinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG in Höhe von S 89.692,-- zu verantworten.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für August 1996 in Höhe von S 10.446,-- ist am 15. Oktober 1996 fällig geworden. Eine Entrichtung der Zahllast bzw. die Einreichung einer diesbezüglichen Umsatzsteuervoranmeldung bis zu diesem Fälligkeitstag ist aber nicht erfolgt.

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

Mit Schreiben vom 26. September 1996 war RF von der Finanzstrafbehörde erster Instanz aufgefordert worden, die Voranmeldungen hinsichtlich vorhergehender Voranmeldungszeiträume nachzureichen und die Gründe für die diese betreffenden Versäumnisse darzulegen (Finanzstrafakt I Bl. 12 f).

Mit Antwortschreiben vom 22. November 1996 behauptete RF, dass infolge von Umsatzsteuerguthaben tatsächlich keine Verpflichtung zur Einreichung dieser Voranmeldungen bestanden hätte (Finanzstrafakt I Bl. 18) und übermittelte gleichzeitig u.a. eine von ihm unterschriebene entsprechende Voranmeldung für August 1996, in welcher aufgrund geltend gemachter Vorsteuern in Höhe von S 62.046,88 ein Guthaben von S 37.554,-- geltend gemacht wurde (Finanzstrafakt I Bl. 20, obgenannter Umsatzsteueraktenteil).

Aufgrund einer UVA-Prüfung im Dezember 1996 stellte sich jedoch heraus, dass in obiger Vorsteuer ein Betrag in Höhe von S 48.000,-- aus einer von K an RF gelegten Rechnung folgenden Wortlautes enthalten gewesen war:

„K Anschrift des K		
RF G S		..., am .30.08.1996.
Lieber Rudi,		
gemäß unserer Vereinbarung vom 19.September 1995, verrechne ich wie folgt.		

Honorar Woche 33 bis 35 a80.000.--	240.000.--	
+ 20% MWSt.	48.000.--	
Gesamt	288.000.--	
Mit bestem Dank im voraus [händische Unterschrift] K		
Die Zahlung erfolgt wie vereinbart "		

Mit Bescheid vom 2. September 1998 wurde gegen RF das gegenständliche Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes einer Hinterziehung der Umsatzsteuervorauszahlung gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG auch betreffend August 1996 eingeleitet (Finanzstrafakt I Bl. 47 ff), wobei sich aus dem zu errechnenden Verkürzungsbetrag ergibt, dass RF lediglich die nicht entrichtete Zahllast zum Vorwurf gemacht worden ist.

Gemäß § 12 Abs.1 Z.1 UStG 1994 in der damals relevanten Fassung war der Unternehmer berechtigt, bei der Berechnung der Umsatzsteuerzahllast bzw. des monatlichen Umsatzsteuerguthabens u.a. die von anderen Unternehmern in mehrwertsteuergerechten (§ 11 UStG 1994) Rechnungen an ihn gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abzuziehen.

Gemäß § 11 Abs.1 UStG 1994 hatten diese Rechnungen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anders bestimmt war [hier nicht von Relevanz] – die folgenden Angaben zu enthalten [gekürzt auf die relevanten Aspekte]:

1. Den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers,
2. den Namen und die Anschrift des Empfängers der Leistung,
3. Art und Umfang der Leistung
4. den Tag der Leistung bzw. den Leistungszeitraum,
5. das Entgelt für die sonstige Leistung und
6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Ohne Zweifel erfüllt die oben dargestellte Rechnung nicht diese eine unabdingbare materiellrechtliche Voraussetzung für einen Vorsteuerabzug, so ist offensichtlich Art und Umfang der Leistung nicht ausgewiesen. Der ausdrückliche Verweis auf eine Vereinbarung vom 19. September 1995 geht ins Leere, weil es – so die Aktenlage – keine schriftliche Vereinbarung von diesem Tage zwischen RF und K gibt.

Dem Betriebsprüfer gegenüber (und auch im späteren Finanzstrafverfahren) erklärte RF, dass die gegenständliche Rechnung im Zusammenhang mit einer schriftlichen Vereinbarung zwischen ihm und K vom 6. Oktober 1995 stehe (Arbeitsbogen ABNr. 205018/96, Bl. 19):

„VEREINBARUNG

zwischen

Herrn RF

und

Herrn K

Herr RF ist berechtigt zur Vermittlung von 106 000 qm Grundfläche aus der Parzelle Nr. X in Y, Katasteramt Prag-West, wobei der Kaufpreis mindestens 800 Kronen pro qm zu betragen hat, bei einem garantierten Verkehrswert von mehr als 1000 Kronen.

Herr K hat Käufer für diese Flächen und verpflichtet sich, die Vermittlung umgehend in Angriff zu nehmen und mit vollem Einsatz durchzuführen.

Herr K erhält für diese Vermittlung den fixen Betrag von ATS 3,5 Mio zuzüglich Umsatzsteuer. Für den Vertragsabschluß stehen ihm ATS 300.000,-- zu, des weiteren erhält er beginnend mit 1. Jänner 1996 ATS 80.000,-- pro Woche, wobei darin die Abdeckung sämtlicher Kosten und Spesen enthalten ist. Bedingung für die Auszahlung ist jedoch, dass genügend Geldfluß der Käufer vorhanden ist, um diese Beträge aus den erhaltenen Provisionen abdecken zu können.

Wird ein Kaufpreis von mehr als 800 Kronen pro qm erzielt, erhält Herr K am Ende der Abwicklung eine Prämie von 20% des übersteigenden Wertes. Dieser Betrag wird mit etwaigen Mindererträgen saldiert.

Bei erfolgreicher Abwicklung besteht die Möglichkeit, darüberhinaus weitere Grundflächen aus diesem Grundstück zu ähnlichen Konditionen zu vermitteln. Herr RF verpflichtet sich, einen eventuellen Auftrag daraus ebenfalls durch Herrn K durchführen zu lassen.

Sämtliche Steuern und Abgaben aus dieser Vereinbarung sind durch Herrn K zu tragen.

Salzburg, am 6. Oktober 1995

RF		K
[Unterschrift des RF]		[Unterschrift des K]"

Diese Vereinbarung wiederum stehe mit dem RF von S am 2. Oktober 1995 erteilten Vermittlungsauftrag eben betreffend diese Grundstücke in Zusammenhang (diesbezügliches Schreiben siehe genannter Arbeitsbogen, Bl. 18).

Aufgrund der gegebenen Beweislage (vergleiche dazu die vom Verteidiger in der schriftlichen Berufung herausgearbeiteten Hinweise in den diesbezüglichen Zeugenaussagen) ist es für den Berufungssenat glaubhaft, dass tatsächlich der Beschuldigte und K im Oktober 1995 eine Vereinbarung des obigen Inhaltes abgeschlossen hatten, wonach K von RF mit der Beischaffung von Käufern für bestimmte, in Bauland umgewidmete tschechische Grundstücke beauftragt worden ist.

Somit erwiese sich die Nennung des Datums „19. September 1995“ als Irrtum des K, der sich eigentlich auf den offenkundig tatsächlich vorhandenen schriftlichen Vertrag mit RF vom 6. Oktober 1995 beziehen wollte.

Ebenso eindeutig ist aber aus dem somit offenbar irrtümlich nur mangelhaft zitierten Vertrag vom 6. Oktober 1995 als Leistungsort das Staatsgebiet der Republik Tschechien zu erschließen (siehe unten), was schon deshalb einen Vorsteuerabzug verhindert.

Ein Entgelt wäre dem K für seine diesbezüglichen Aktivitäten in der 33. bis 35. Woche des Jahres 1996 aus dieser Vereinbarung aber nur für den Fall zugestanden, dass tatsächlich RF wiederum Provisionen von S erhalten hätte, aus denen die Zahlung an K abgedeckt hätte werden können. Da laut Aktenlage das gegenständliche Projekt in Tschechien nie zustande gekommen ist, ist auch keine Provision von S an RF geflossen und hat (möglicherweise mit Ausnahme der obgenannten S 300.000,-- für den Vertragsabschluss [zwischen K und RF?]) K auch tatsächlich keinen Anspruch auf Zahlungen gehabt, weshalb das Entgelt hinsichtlich der genannten wöchentlichen Provisionen auch in der Realität Null betragen hat.

Der Beschuldigte legt offenbar Wert auf die Feststellung, dass der mündliche Inhalt seiner Abmachung mit K vom Inhalt des schriftlichen Vertrages vom 6. Oktober 1995 dahingehend abweicht, als K nicht die Vermittlung von Käufern für tschechische Grundstücke, sondern mit der Beischaffung von Finanziers als zukünftige Gesellschafter einer noch zu errichtenden Grundstücksgesellschaft beauftragt worden sei.

Dieses Vorbringen mag in Zusammenhang stehen mit dem Umstand, dass der Betriebsprüfer – welcher in Bezug auf eine umsatzsteuerliche Relevanz für einen Vorsteuerabzug vom Rechnungsinhalt auszugehen hatte – die gegenständlichen sonstigen Leistungen des K, ohne sich auf weitere rechtliche Ausführungen einzulassen, von vornherein als in Österreich nicht steuerbar deklariert hatte (Niederschrift vom 20. Dezember 1996).

Gemäß § 3a Abs.6 UStG (in der damals geltenden Fassung) wurde nämlich eine sonstige Leistung im [ergänze offenbar: engen] Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist (im gegenständlichen Fall also in Tschechien). Nicht in einem derartigen engen Zusammenhang stehen aber beispielsweise der Verkauf von Anteilen und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Grundstücksgesellschaften (vergleiche beispielsweise schon *Kolacny / Mayer*, Umsatzsteuergesetz 1994 <sup>2</sup>, Tz.11 zu § 3a), weshalb unter gewissen Voraussetzungen im Falle der Vermittlung von potentiellen Grundstücksgesellschaftern vermutlich hypothetisch auch ein Leistungsort in Österreich denkbar gewesen wäre, was aber konkret infolge der Erfolglosigkeit des Projektes keine reale Ausprägung in einem Sachverhaltssubstrat erfahren hat und überdies nunmehr mangels verfügbarer Planungsnotizen des RF (welcher in der Berufungsverhandlung erklärt hat, keine diesbezüglichen Schriftstücke mehr zu besitzen) nicht mehr eruierbar wäre.

Zusammenfassend ist also konkret in Bezug auf die behauptete Vorsteuer in Zusammenhang mit Vermittlungsleistungen des K betreffend August 1996 festzuhalten:

Im Zweifel zugunsten für RF ist anzunehmen, dass die von K ausgestellte und mit 30. August 1996 datierte Rechnung einen realen Hintergrund hat und tatsächlich am angegebenen Tag ausgestellt worden ist.

Damit verbleibt an Gründen, einen Vorsteuerabzug zu verweigern, infolge der falschen Vertragszitierung das Fehlen einer Leistungsbeschreibung und – stellte man die gewünschte Verbindung zwischen Rechnung und schriftlichem Vertrag vom 6. Oktober 1995 zwischen K und RF her - das Fehlen eines Entgeltes und der Umstand, dass sich aus dem theoretisch zitierten Vertrag (übereinstimmend mit der Rechnung des K vom 6. Oktober 1995) als Leistungsort Tschechien erschließt, weshalb die in der Voranmeldung vom 22. November 1996 daraus geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von S 48.000,-- nicht zugestanden hat und die am 15. Oktober 1996 fällige Umsatzsteuervorauszahlung in einem Ausmaß von S 10.446,-- objektiv verkürzt worden ist.

Zu klären verbleibt die subjektive Tatseite:

Festzuhalten ist vorerst, dass umsatzsteuerliche Begriffe wie Leistungsort, Steuerbarkeit einer Leistung, Rechnungsmerkmale und Ähnliches zwar einem steuerlichen Laien trotz langjähriger kaufmännischer Tätigkeit Schwierigkeiten bereiten können, weshalb nachvollziehbar erscheint, weshalb K trotz des ihm bekannten Leistungsortes in Tschechien (siehe die ausdrücklicher Angabe in seiner Rechnung vom 6. Oktober 1995) österreichische Umsatzsteuer in Rechnung



gestellt und diese Rechnung eben nicht mit sämtlichen erforderlichen materiellrechtlichen Erfordernissen versehen hat.

Nicht aber kann dies grundsätzlich für einen langjährigen Wirtschaftstreuhänder wie den Beschuldigten gelten, für welchen derartige Grundbegriffe einer Rechnungslegung jederzeitig abrufbares Basiswissen darstellen muss.

Gerade die Mangelhaftigkeit der gegenständlichen (und der übrigen) Rechnungen des K bekräftigt – wie von der Verteidigung im Übrigen offenbar zu Recht vorgebracht – ihre Behauptung, dass die gegenständlichen Rechnungen nicht extra – wie vom Ersten Senat angenommen – nachträglich im Zusammenwirken zwischen RF und K als „Freundschaftsdienst“ des K ohne realen wirtschaftlichen Hintergrund fabriziert worden sind.

Offenbar konnte RF auf die Textierung der gegenständlichen Rechnungen eben nicht unmittelbar Einfluss nehmen.

Als erfahrenem Wirtschaftstreuhänder ist ihm aber zweifellos auf die Dauer anlässlich einer für notwendigen intellektuellen Auseinandersetzung mit den Rechnungen des K beispielsweise anlässlich einer Einsichtnahme in die Rechnung bzw. allenfalls einer Besprechung des Inhaltes derselben deren Mangelhaftigkeit nicht verborgen geblieben.

Dazu hat MF anlässlich ihrer zeugenschaftlichen Einvernahme am 3. April 2002 wie folgt angegeben: „Herr K hat in der Folge Rechnungen mit ausgeworfener Umsatzsteuer entweder persönlich vorbeigebracht oder mit der Post gesandt und habe ich in Zusammenhang mit den [ergänze offenbar: entsprechende Zahllasten ausweisenden] Voranmeldungen gesehen, dass da ein Guthaben besteht und deshalb eine Einzahlung [ergänze: der in der Voranmeldung aufscheinenden Zahllast] nicht durchgeführt, wobei ich mich diesbezüglich bei den ‚Sachbearbeitern‘ rückversichert habe. Ich habe nicht in Erinnerung, dass mein Gatte etwas zu den eingegangenen Rechnungen von K gesagt hat.“ (Finanzstrafakt II Bl. 316).

Hätte aber einer der Kanzleimitarbeiter, welcher für die Berechnung der monatlichen Umsatzsteuer und Erstellung der Voranmeldung verantwortlich gewesen ist, nach Einsicht in die Rechnung des K die Zulässigkeit eines Vorsteuerabzuges bejaht, wäre er ob des groben Rechtsverstosses sicherlich selbst Gefahr gelaufen, schadenersatzrechtlich und dienstrechtlich gegenüber RF zur Verantwortung gezogen zu werden.

Welche Sachbearbeiter das im Übrigen gewesen sein sollen, bleibt ungenannt.

Nach Ansicht des Berufungssenates ist aber auch die obige Wortfolge „bei den Sachbearbeitern“ ohnehin gedanklich durch die Worte „bei meinem Ehegatten RF“ zu ersetzen.

So hat im Zuge der weiteren Befragung MF – entlarvend – ihre vorherige Behauptung, der Beschuldigte habe sich zu den Rechnungen des K nicht geäußert, gleich wieder relativiert: „Bei Einstufen der Dringlichkeit der Bezahlung der Rechnungen des K war es so, dass er [RF] sagte, warte noch mit der Bezahlung, ich sag dir, wenn es soweit ist.“ (Finanzstrafakt II Bl. 316).

Offenkundig ist das Tschechienprojekt in der Kanzlei des Wirtschaftstreuhänders „Chefsache“ gewesen, die er allein und eigenverantwortlich bearbeitet hat. So RF vor dem Spruchsenat am 3. April 2002 auch ausgeführt: „Zur Aussage meiner Gattin erkläre ich, dass die Vermittlungsgeschäfte neben meiner Kanzlei eine eigene Einkunftsart darstellten und dementsprechend in der Buchhaltung der Steuerberatungskanzlei nicht aufscheinen. Die steuerlichen Arbeiten [ergänze offenbar: für das Tschechienprojekt] führte ich ohne Beauftragung durch und war dies der Grund dafür, dass ich diese Arbeiten nicht im Rahmen einer Steuerberatungskanzlei habe aufscheinen lassen. Ich war quasi der Motor in Tschechien.“ (Finanzstrafakt II Bl. 317).

Es ist daher nur völlig logisch, dass RF sämtliche eingehende wesentliche Informationen und Schriftsätze, wie beispielsweise nicht unbeträchtliche Rechnungen des von ihm in diesem Zusammenhang mit der Vermittlung bzw. Beibringung von kapitalkräftigen Interessenten beauftragten K, zur Kenntnisnahme erhalten hat und er selbst der diesbezügliche Sachbearbeiter in der Kanzlei gewesen ist, bei welchem entsprechende Rückfragen eingegangen sind, die er auch alleine aufgrund seines Sachverhaltenswissens beantworten konnte.

Solches hat auch für die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung betreffend August 1996 bzw. für das Unterlassen der Entrichtung der Zahllast gegolten, wobei also offenkundig seine Ehegattin MF mit ihm Rücksprache gehalten hat.

Der Berufungssenat gelangt daher in freier Beweiswürdigung hinsichtlich des konkreten Lebenssachverhaltes zu der Feststellung, dass RF vor Fälligkeit der gegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlung von der Mangelhaftigkeit der bewussten Rechnung des K vom 30. August 1996 Kenntnis erlangt hat.

War es dem Berufungssenat hinsichtlich der ersten Rechnungen des K noch möglich, eine gewisse Unaufmerksamkeit des Beschuldigten bei der Informationsaufnahme über diese

anzunehmen, wobei gerade die Vertrautheit der Geschäftspartner RF und K sowie das nahe Faktenwissen vom tatsächlichen Geschehen eine Rolle gespielt haben wird (weshalb die Gewissheit des RF über die Mängel mit einer für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit für den Berufungssenat noch in Frage gestanden ist und lediglich bedingter Vorsatz als strafrelevant verblieben war), ist solches nunmehr nach der allgemeinen Lebenserfahrung jedenfalls auszuschließen: Offenkundig ist es nunmehr zu dem in den Zeugenaussagen beschriebenen Zerwürfnis zwischen RF und K gekommen, was sich beispielsweise in der Zurücklegung der Vertretungsvollmacht des RF betreffend K vom 27. März 1996 (Finanzstrafakt I Bl. 121) und in der Wechselmandatsklage vom 4. April 1996 dokumentiert (Finanzstrafakt I Bl. 142 ff). War aber die geschäftliche Kommunikation zwischen dem Beschuldigten und K von nunmehr intensiven Misstrauen geprägt, hat RF Rechnungen des K in dem für ihn äußerst wichtigen Tschechienprojekt mit Sicherheit aufmerksam studiert, weshalb er jedenfalls erkannt hat, dass aus der Rechnung vom 30. August 1996 kein Vorsteuerabzug zulässig ist.

Dennoch hat er in Anbetracht seiner verzweifelten Finanzlage (so wurde am 25. Juni 1996 über das Vermögen seiner Wiener Wirtschaftstreuhand GesmbH das Konkursverfahren eröffnet, siehe genannter Veranlagungsakt, Dauerakt; in einer Ertragsvorschau vom 17. Dezember 1996 bei einem Umsatz von S 6,500.000,-- erklärter Jahresverlust für 1996 S 297.000,--, genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 1996; Betriebsergebnis laut Berufung vom 12. Juli 1999 für 1996 mindestens ein Verlust von S 824.253,58, ebenfalls vorhin genannter Veranlagungsaktenteil; entsprechende Konkursanträge betreffend das Vermögen des Beschuldigten wurden – offenkundig mangels Kostendeckung – im Oktober 1997 und am 17. August 1998 mit Beschlüssen des Landesgerichtes Salzburg abgewiesen, genannter Veranlagungsakt, Dauerakt) seiner Ehegattin die Anordnung erteilt, die diesbezügliche Vorauszahlung bis zum Fälligkeitstag nicht zu entrichten und auch die Voranmeldung, welche ja eine Zahllast ausgewiesen hat, nicht beim Finanzamt einzureichen.

Möglicherweise war auch geplant, die mangelhafte Rechnung von K durch eine berichtigte Fassung derselben ersetzen zu lassen, wozu es aber infolge des Auseinanderlebens von RF und K und der Sinnlosigkeit einer Rechnungsberichtigung aufgrund der dabei auch vorzunehmenden Entgeltsberichtigung auf Null nicht mehr gekommen ist.

Eine solche Entscheidung, vorerst einmal abzuwarten und lediglich dem Finanzamt gegenüber die Zahllast nicht bekannt zu geben oder zu entrichten, erklärt auch, warum vorerst das angeblich zustehende Umsatzsteuerguthaben trotz der Finanznot des Unternehmens nicht mittels (falscher) Voranmeldung geltend gemacht wurde (es gab eine solche falsche

Voranmeldung noch nicht) und warum bei der Einreichung der falschen Voranmeldung am 22. November 1996 nicht die ursprüngliche Voranmeldung verwendet werden konnte, sondern handschriftlich eine neue Voranmeldung mit Ausstellungsdatum 20. November 1996 angefertigt werden musste (genannter Umsatzsteuerteilakt, Finanzstrafakt I Bl. 20).

Am 22. November 1996 hat also RF überdies eine von ihm unterfertigte und mit 20. November 1996 datierte, inhaltlich falsche Voranmeldung eingereicht, in welcher aufgrund des nicht berechtigten Vorsteuerbetrages ein Guthaben von S 37.554,-- ausgewiesen war.

Aufgrund der intellektuellen Auseinandersetzung des Beschuldigten mit der umsatzsteuerrechtlichen Fragestellung, ob denn die vorgelegte Rechnung zu einem Vorsteuerabzug berechtigt, ist in Anbetracht des Fachwissens des RF zumindest von einer wissentlichen Vorgangsweise auszugehen: Um sich zu entlasten, hat RF in der eine Abgabenerklärung darstellenden Umsatzsteuervoranmeldung zumindest wissentlich ein ihm tatsächlich nicht zustehendes Umsatzsteuerguthaben geltend gemacht.

Auch derjenige, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Einreichung einer dem § 21 UStG 1994 entsprechenden ordnungsgemäßen Umsatzsteuervoranmeldung zu Unrecht eine Umsatzsteuergutschrift, welche – wie im gegenständlichen Fall – nicht bescheidmäßig festzusetzen ist, geltend macht und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält, begeht eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG.

Dies hätte auf die Gutschriftgeltendmachung am 22. November 1996 offenbar zugetroffen, ohne dass dieser Aspekt in seiner Strafbarkeit als Nachtat zur wissentlichen Nichtentrichtung der Vorauszahlung am 15. Oktober 1996 im Sinne des § 33 Abs.2 lit.a FinStrG eingeschränkt gewesen wäre.

Der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz ist – wie bereits ausgeführt – jedoch zu entnehmen, dass dieser nachträglich hinzukommende finanzstrafrechtliche Sachverhalt nicht zum Verfahrensgegenstand gemacht worden ist.

Der Beschuldigte hat daher betreffend August 1996 lediglich infolge seiner wissentlich nicht bis zum Ablauf des 15. Oktober 1996 erfolgten Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung bzw. Einreichung einer ordnungsgemäßen diesbezüglichen Voranmeldung eine Hinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG in Höhe von S 10.446,-- zu verantworten.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für September 1996 in Höhe von S 57.930,-- ist am 15. November 1996 fällig geworden. Eine Entrichtung der Zahllast bzw. die Einreichung einer diesbezüglichen Umsatzsteuervoranmeldung bis zu diesem Fälligkeitstag ist aber nicht erfolgt.

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

Mit Schreiben vom 26. September 1996 war RF von der Finanzstrafbehörde erster Instanz aufgefordert worden, die Voranmeldungen hinsichtlich vorhergehender Voranmeldungszeiträume nachzureichen und die Gründe für die diese betreffenden Versäumnisse darzulegen (Finanzstrafakt I Bl. 12 f).

Mit Antwortschreiben vom 22. November 1996 behauptete RF, dass infolge von Umsatzsteuerguthaben tatsächlich keine Verpflichtung zur Einreichung dieser Voranmeldungen bestanden hätte (Finanzstrafakt I Bl. 18) und übermittelte gleichzeitig u.a. eine von ihm unterschriebene entsprechende Voranmeldung für September 1996, in welcher aufgrund geltend gemachter Vorsteuern in Höhe von S 78.231,23 ein Guthaben von S 6.070,-- geltend gemacht wurde (Finanzstrafakt I Bl. 19, obgenannter Umsatzsteueraktenteil).

Aufgrund einer UVA-Prüfung im Dezember 1996 stellte sich jedoch heraus, dass in obiger Vorsteuer ein Betrag in Höhe von S 64.000,-- aus einer von K an RF gelegten Rechnung folgenden Wortlautes enthalten gewesen war:

„K Anschrift des K		
RF G S		..., am 30.09.96.
Lieber Rudi,		
gemäß unserer Vereinbarung vom 19.September 1995, verrechne ich wie		

folgt.		
Honorar Woche 36 bis 39 a80.000.--	320.000.--	
+ 20% MWSt.	64.000.--	
Gesamt	384.000.--	
Die Zahlung erfolgt wie vereinbart.		
Mit bestem Dank im voraus [händische Unterschrift]" K		

Mit Bescheid vom 2. September 1998 wurde gegen RF das gegenständliche Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes einer Hinterziehung der Umsatzsteuervorauszahlung gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG auch betreffend September 1996 eingeleitet (Finanzstrafakt I Bl. 47 ff), wobei sich aus dem zu errechnenden Verkürzungsbetrag ergibt, dass RF lediglich die nicht entrichtete Zahllast zum Vorwurf gemacht worden ist.

Gemäß § 12 Abs.1 Z.1 UStG 1994 in der damals relevanten Fassung war der Unternehmer berechtigt, bei der Berechnung der Umsatzsteuerzahllast bzw. des monatlichen Umsatzsteuerguthabens u.a. die von anderen Unternehmern in mehrwertsteuergerechten (§ 11 UStG 1994) Rechnungen an ihn gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abzuziehen.

Gemäß § 11 Abs.1 UStG 1994 hatten diese Rechnungen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anders bestimmt war [hier nicht von Relevanz] – die folgenden Angaben zu enthalten [gekürzt auf die relevanten Aspekte]:

1. Den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers,
2. den Namen und die Anschrift des Empfängers der Leistung,
3. Art und Umfang der Leistung
4. den Tag der Leistung bzw. den Leistungszeitraum,
5. das Entgelt für die sonstige Leistung und

6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Ohne Zweifel erfüllt die oben dargestellte Rechnung nicht diese eine unabdingbare materiellrechtliche Voraussetzung für einen Vorsteuerabzug, so ist offensichtlich Art und Umfang der Leistung nicht ausgewiesen. Der ausdrückliche Verweis auf eine Vereinbarung vom 19. September 1995 geht ins Leere, weil es – so die Aktenlage – keine schriftliche Vereinbarung von diesem Tage zwischen RF und K gibt.

Dem Betriebsprüfer gegenüber (und auch im späteren Finanzstrafverfahren) erklärte RF, dass die gegenständliche Rechnung im Zusammenhang mit einer schriftlichen Vereinbarung zwischen ihm und K vom 6. Oktober 1995 stehe (Arbeitsbogen ABNr. 205018/96, Bl. 19):

„VEREINBARUNG

zwischen

Herrn RF

und

Herrn K

Herr RF ist berechtigt zur Vermittlung von 106 000 qm Grundfläche aus der Parzelle Nr. X in Y, Katasteramt Prag-West, wobei der Kaufpreis mindestens 800 Kronen pro qm zu betragen hat, bei einem garantierten Verkehrswert von mehr als 1000 Kronen.

Herr K hat Käufer für diese Flächen und verpflichtet sich, die Vermittlung umgehend in Angriff zu nehmen und mit vollem Einsatz durchzuführen.

Herr K erhält für diese Vermittlung den fixen Betrag von ATS 3,5 Mio zuzüglich Umsatzsteuer. Für den Vertragsabschluß stehen ihm ATS 300.000,-- zu, des weiteren erhält er beginnend mit 1. Jänner 1996 ATS 80.000,-- pro Woche, wobei darin die Abdeckung sämtlicher Kosten und Spesen enthalten ist. Bedingung für die Auszahlung ist jedoch, dass genügend Geldfluß der Käufer vorhanden ist, um diese Beträge aus den erhaltenen Provisionen abdecken zu können.

Wird ein Kaufpreis von mehr als 800 Kronen pro qm erzielt, erhält Herr K am Ende der Abwicklung eine Prämie von 20% des übersteigenden Wertes. Dieser Betrag wird mit etwaigen Mindererträgen saldiert.

Bei erfolgreicher Abwicklung besteht die Möglichkeit, darüberhinaus weitere Grundflächen aus diesem Grundstück zu ähnlichen Konditionen zu vermitteln. Herr RF verpflichtet sich, einen eventuellen Auftrag daraus ebenfalls durch Herrn K durchführen zu lassen.

Sämtliche Steuern und Abgaben aus dieser Vereinbarung sind durch Herrn K zu tragen.

Salzburg, am 6. Oktober 1995

RF		K
[Unterschrift des RF]		[Unterschrift des K]"

Diese Vereinbarung wiederum stehe mit dem RF von S am 2. Oktober 1995 erteilten Vermittlungsauftrag eben betreffend diese Grundstücke in Zusammenhang (diesbezügliches Schreiben siehe genannter Arbeitsbogen, Bl. 18).

Aufgrund der gegebenen Beweislage (vergleiche dazu die vom Verteidiger in der schriftlichen Berufung herausgearbeiteten Hinweise in den diesbezüglichen Zeugenaussagen) ist es für den Berufungssenat glaubhaft, dass tatsächlich der Beschuldigte und K im Oktober 1995 eine Vereinbarung des obigen Inhaltes abgeschlossen hatten, wonach K von RF mit der Beischaffung von Käufern für bestimmte, in Bauland umgewidmete tschechische Grundstücke beauftragt worden ist.

Somit erwiese sich die Nennung des Datums „19. September 1995“ als Irrtum des K, der sich eigentlich auf den offenkundig tatsächlich vorhandenen schriftlichen Vertrag mit RF vom 6. Oktober 1995 beziehen wollte.

Ebenso eindeutig ist aber aus dem somit offenbar irrtümlich nur mangelhaft zitierten Vertrag vom 6. Oktober 1995 als Leistungsort das Staatsgebiet der Republik Tschechien zu erschließen (siehe unten), was schon deshalb einen Vorsteuerabzug verhindert.

Ein Entgelt wäre dem K für seine diesbezüglichen Aktivitäten in der 36. bis 39. Woche des Jahres 1996 aus dieser Vereinbarung aber nur für den Fall zugestanden, dass tatsächlich RF wiederum Provisionen von S erhalten hätte, aus denen die Zahlung an K abgedeckt hätte werden können. Da laut Aktenlage das gegenständliche Projekt in Tschechien nie zustande gekommen ist, ist auch keine Provision von S an RF geflossen und hat (möglicherweise mit Ausnahme der obgenannten S 300.000,-- für den Vertragsabschluss [zwischen K und RF?]) K auch tatsächlich keinen Anspruch auf Zahlungen gehabt, weshalb das Entgelt hinsichtlich der genannten wöchentlichen Provisionen auch in der Realität Null betragen hat.

Der Beschuldigte legt offenbar Wert auf die Feststellung, dass der mündliche Inhalt seiner Abmachung mit K vom Inhalt des schriftlichen Vertrages vom 6. Oktober 1995 dahingehend abweicht, als K nicht die Vermittlung von Käufern für tschechische Grundstücke, sondern mit der Beischaffung von Finanziers als zukünftige Gesellschafter einer noch zu errichtenden Grundstücksgesellschaft beauftragt worden sei.



Dieses Vorbringen mag in Zusammenhang stehen mit dem Umstand, dass der Betriebsprüfer – welcher in Bezug auf eine umsatzsteuerliche Relevanz für einen Vorsteuerabzug vom Rechnungsinhalt auszugehen hatte – die gegenständliche sonstigen Leistungen des K, ohne sich auf weitere rechtliche Ausführungen einzulassen, von vornherein als in Österreich nicht steuerbar deklariert hatte (Niederschrift vom 20. Dezember 1996).

Gemäß § 3a Abs.6 UStG (in der damals geltenden Fassung) wurde nämlich eine sonstige Leistung im [ergänze offenbar: engen] Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist (im gegenständlichen Fall also in Tschechien). Nicht in einem derartigen engen Zusammenhang stehen aber beispielsweise der Verkauf von Anteilen und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Grundstücksgesellschaften (vergleiche beispielsweise schon *Kolacny / Mayer*, Umsatzsteuergesetz 1994 <sup>2</sup>, Tz.11 zu § 3a), weshalb unter gewissen Voraussetzungen im Falle der Vermittlung von potentiellen Grundstücksgesellschaftern vermutlich hypothetisch auch ein Leistungsort in Österreich denkbar gewesen wäre, was aber konkret infolge der Erfolglosigkeit des Projektes keine reale Ausprägung in einem Sachverhaltssubstrat erfahren hat und überdies nunmehr mangels verfügbarer Planungsnotizen des RF (welcher in der Berufungsverhandlung erklärt hat, keine diesbezüglichen Schriftstücke mehr zu besitzen) nicht mehr eruierbar wäre.

Zusammenfassend ist also konkret in Bezug auf die behauptete Vorsteuer in Zusammenhang mit Vermittlungsleistungen des K betreffend September 1996 festzuhalten:

Im Zweifel zugunsten für RF ist anzunehmen, dass die von K ausgestellte und mit 30. September 1996 datierte Rechnung einen realen Hintergrund hat und tatsächlich am angegebenen Tag ausgestellt worden ist.

Damit verbleibt an Gründen, einen Vorsteuerabzug zu verweigern, infolge der falschen Vertragszitierung das Fehlen einer Leistungsbeschreibung und – stellte man die gewünschte Verbindung zwischen Rechnung und schriftlichem Vertrag vom 6. Oktober 1995 zwischen K und RF her - das Fehlen eines Entgeltes und der Umstand, dass sich aus dem theoretisch zitierten Vertrag (übereinstimmend mit der Rechnung des K vom 6. Oktober 1995) als Leistungsort Tschechien erschließt, weshalb die in der Voranmeldung vom 22. November 1996 daraus geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von S 64.000,-- nicht zugestanden hat und die am 15. November 1996 fällige Umsatzsteuervorauszahlung in einem Ausmaß von S 57.930,-- objektiv verkürzt worden ist.

Zu klären verbleibt die subjektive Tatseite:

Festzuhalten ist vorerst, dass umsatzsteuerliche Begriffe wie Leistungsort, Steuerbarkeit einer Leistung, Rechnungsmerkmale und Ähnliches zwar einem steuerlichen Laien trotz langjähriger kaufmännischer Tätigkeit Schwierigkeiten bereiten können, weshalb nachvollziehbar erscheint, weshalb K trotz des ihm bekannten Leistungsortes in Tschechien (siehe die ausdrücklicher Angabe in seiner Rechnung vom 6. Oktober 1995) österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und diese Rechnung eben nicht mit sämtlichen erforderlichen materiellrechtlichen Erfordernissen versehen hat.

Nicht aber kann dies grundsätzlich für einen langjährigen Wirtschaftstreuhänder wie den Beschuldigten gelten, für welchen derartige Grundbegriffe einer Rechnungslegung jederzeitig abrufbares Basiswissen darstellen muss.

Gerade die Mangelhaftigkeit der gegenständlichen (und der übrigen) Rechnungen des K bekräftigt – wie von der Verteidigung im Übrigen offenbar zu Recht vorgebracht – ihre Behauptung, dass die gegenständlichen Rechnungen nicht extra – wie vom Ersten Senat angenommen – nachträglich im Zusammenwirken zwischen RF und K als „Freundschaftsdienst“ des K ohne realen wirtschaftlichen Hintergrund fabriziert worden sind.

Offenbar konnte RF auf die Textierung der gegenständlichen Rechnungen eben nicht unmittelbar Einfluss nehmen.

Als erfahrenem Wirtschaftstreuhänder ist ihm aber zweifellos auf die Dauer anlässlich einer für notwendigen intellektuellen Auseinandersetzung mit den Rechnungen des K beispielsweise anlässlich einer Einsichtnahme in die Rechnung bzw. allenfalls einer Besprechung des Inhaltes derselben deren Mangelhaftigkeit nicht verborgen geblieben.

Dazu hat MF anlässlich ihrer zeugenschaftlichen Einvernahme am 3. April 2002 wie folgt angegeben: „Herr K hat in der Folge Rechnungen mit ausgeworfener Umsatzsteuer entweder persönlich vorbeigebracht oder mit der Post gesandt und habe ich in Zusammenhang mit den [ergänze offenbar: entsprechende Zahllasten ausweisenden] Voranmeldungen gesehen, dass da ein Guthaben besteht und deshalb eine Einzahlung [ergänze: der in der Voranmeldung aufscheinenden Zahllast] nicht durchgeführt, wobei ich mich diesbezüglich bei den ‚Sachbearbeitern‘ rückversichert habe. Ich habe nicht in Erinnerung, dass mein Gatte etwas zu den eingegangenen Rechnungen von K gesagt hat.“ (Finanzstrafakt II Bl. 316).

Hätte aber einer der Kanzleimitarbeiter, welcher für die Berechnung der monatlichen Umsatzsteuer und Erstellung der Voranmeldung verantwortlich gewesen ist, nach Einsicht in die Rechnung des K die Zulässigkeit eines Vorsteuerabzuges bejaht, wäre er ob des groben

Rechtsverstoßes sicherlich selbst Gefahr gelaufen, schadenersatzrechtlich und dienstrechtlich gegenüber RF zur Verantwortung gezogen zu werden.

Welche Sachbearbeiter das im Übrigen gewesen sein sollen, bleibt ungenannt.

Nach Ansicht des Berufungssenates ist aber auch die obige Wortfolge „bei den Sachbearbeitern“ ohnehin gedanklich durch die Worte „bei meinem Ehegatten RF“ zu ersetzen.

So hat im Zuge der weiteren Befragung MF – entlarvend – ihre vorherige Behauptung, der Beschuldigte habe sich zu den Rechnungen des K nicht geäußert, gleich wieder relativiert: „Bei Einstufen der Dringlichkeit der Bezahlung der Rechnungen des K war es so, dass er [RF] sagte, warte noch mit der Bezahlung, ich sag dir, wenn es soweit ist.“ (Finanzstrafakt II Bl. 316).

Offenkundig ist das Tschechienprojekt in der Kanzlei des Wirtschaftstreuhänders „Chefsache“ gewesen, die er allein und eigenverantwortlich bearbeitet hat. So RF vor dem Spruchsenat am 3. April 2002 auch ausgeführt: „Zur Aussage meiner Gattin erkläre ich, dass die Vermittlungsgeschäfte neben meiner Kanzlei eine eigene Einkunftsart darstellten und dementsprechend in der Buchhaltung der Steuerberatungskanzlei nicht aufscheinen. Die steuerlichen Arbeiten [ergänze offenbar: für das Tschechienprojekt] führte ich ohne Beauftragung durch und war dies der Grund dafür, dass ich diese Arbeiten nicht im Rahmen einer Steuerberatungskanzlei habe aufscheinen lassen. Ich war quasi der Motor in Tschechien.“ (Finanzstrafakt II Bl. 317).

Es ist daher nur völlig logisch, dass RF sämtliche eingehende wesentliche Informationen und Schriftsätze, wie beispielsweise nicht unbeträchtliche Rechnungen des von ihm in diesem Zusammenhang mit der Vermittlung bzw. Beibringung von kapitalkräftigen Interessenten beauftragten K, zur Kenntnisnahme erhalten hat und er selbst der diesbezügliche Sachbearbeiter in der Kanzlei gewesen ist, bei welchem entsprechende Rückfragen eingegangen sind, die er auch alleine aufgrund seines Sachverhaltenswissens beantworten konnte.

Solches hat auch für die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung betreffend September 1996 bzw. für das Unterlassen der Entrichtung der Zahllast gegolten, wobei also offenkundig seine Ehegattin MF mit ihm Rücksprache gehalten hat.

Der Berufungssenat gelangt daher in freier Beweiswürdigung hinsichtlich des konkreten Lebenssachverhaltes zu der Feststellung, dass RF vor Fälligkeit der gegenständlichen

Umsatzsteuervorauszahlung von der Mangelhaftigkeit der bewussten Rechnung des K vom 30. September 1996 Kenntnis erlangt hat.

War es dem Berufungssenat hinsichtlich der ersten Rechnungen des K noch möglich, eine gewisse Unaufmerksamkeit des Beschuldigten bei der Informationsaufnahme über diese anzunehmen, wobei gerade die Vertrautheit der Geschäftspartner RF und K sowie das nahe Faktenwissen vom tatsächlichen Geschehen eine Rolle gespielt haben wird (weshalb die Gewissheit des RF über die Mängel mit einer für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit für den Berufungssenat noch in Frage gestanden ist und lediglich bedingter Vorsatz als strafrelevant verblieben war), ist solches nunmehr nach der allgemeinen Lebenserfahrung jedenfalls auszuschließen: Offenkundig ist es nunmehr zu dem in den Zeugenaussagen beschriebenen Zerwürfnis zwischen RF und K gekommen, was sich beispielsweise in der Zurücklegung der Vertretungsvollmacht des RF betreffend K vom 27. März 1996 (Finanzstrafakt I Bl. 121) und in der Wechselmandatsklage vom 4. April 1996 dokumentiert (Finanzstrafakt I Bl. 142 ff). War aber die geschäftliche Kommunikation zwischen dem Beschuldigten und K von nunmehr intensiven Misstrauen geprägt, hat RF Rechnungen des K in dem für ihn äußerst wichtigen Tschechienprojekt mit Sicherheit aufmerksam studiert, weshalb er jedenfalls erkannt hat, dass aus der Rechnung vom 30. September 1996 kein Vorsteuerabzug zulässig ist.

Dennoch hat er in Anbetracht seiner verzweiferten Finanzlage (so wurde am 25. Juni 1996 über das Vermögen seiner Wiener Wirtschaftstreuhand GesmbH das Konkursverfahren eröffnet, siehe genannter Veranlagungsakt, Dauerakt; in einer Ertragsvorschau vom 17. Dezember 1996 bei einem Umsatz von S 6.500.000,-- erklärter Jahresverlust für 1996 S 297.000,--, genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 1996; Betriebsergebnis laut Berufung vom 12. Juli 1999 für 1996 mindestens ein Verlust von S 824.253,58, ebenfalls vorhin genannter Veranlagungsaktenteil; entsprechende Konkursanträge betreffend das Vermögen des Beschuldigten wurden – offenkundig mangels Kostendeckung – im Oktober 1997 und am 17. August 1998 mit Beschlüssen des Landesgerichtes Salzburg abgewiesen, genannter Veranlagungsakt, Dauerakt) seiner Ehegattin die Anordnung erteilt, die diesbezügliche Vorauszahlung bis zum Fälligkeitstag nicht zu entrichten und auch die Voranmeldung, welche ja eine Zahllast ausgewiesen hat, nicht beim Finanzamt einzureichen.

Möglicherweise war auch geplant, die mangelhafte Rechnung von K durch eine berichtigte Fassung derselben ersetzen zu lassen, wozu es aber infolge des Auseinanderlebens von RF und K und der Sinnlosigkeit einer Rechnungsberichtigung aufgrund der dabei auch vorzunehmenden Entgeltsberichtigung auf Null nicht mehr gekommen ist.

Eine solche Entscheidung, vorerst einmal abzuwarten und lediglich dem Finanzamt gegenüber die Zahllast nicht bekannt zu geben oder zu entrichten, erklärt auch, warum vorerst das angeblich zustehende Umsatzsteuerguthaben trotz der Finanznot des Unternehmens nicht mittels (falscher) Voranmeldung geltend gemacht wurde (es gab eine solche falsche Voranmeldung noch nicht) und warum bei der Einreichung der falschen Voranmeldung am 22. November 1996 nicht die ursprüngliche Voranmeldung verwendet werden konnte, sondern handschriftlich eine neue Voranmeldung mit Ausstellungsdatum 20. November 1996 angefertigt werden musste (genannter Umsatzsteuerteilakt, Finanzstrafakt I Bl. 20).

Am 22. November 1996 hat also RF überdies eine von ihm unterfertigte und mit 20. November 1996 datierte, inhaltlich falsche Voranmeldung eingereicht, in welcher aufgrund des nicht berechtigten Vorsteuerbetrages ein Guthaben von S 6.070,-- ausgewiesen war.

Aufgrund der intellektuellen Auseinandersetzung des Beschuldigten mit der umsatzsteuerrechtlichen Fragestellung, ob denn die vorgelegte Rechnung zu einem Vorsteuerabzug berechtigt, ist in Anbetracht des Fachwissens des RF zumindest von einer wissentlichen Vorgangsweise auszugehen: Um sich zu entlasten, hat RF in der eine Abgabenerklärung darstellenden Umsatzsteuervoranmeldung zumindest wissentlich ein ihm tatsächlich nicht zustehendes Umsatzsteuerguthaben geltend gemacht.

Auch derjenige, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Einreichung einer dem § 21 UStG 1994 entsprechenden ordnungsgemäßen Umsatzsteuervoranmeldung zu Unrecht eine Umsatzsteuergutschrift, welche – wie im gegenständlichen Fall – nicht bescheidmäßig festzusetzen ist, geltend macht und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält, begeht eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG.

Dies hätte auf die Gutschriftgeltendmachung am 22. November 1996 offenbar zugetroffen, ohne dass dieser Aspekt in seiner Strafbarkeit als Nachtat zur wissentlichen Nichtentrichtung der Vorauszahlung am 15. November 1996 im Sinne des § 33 Abs.2 lit.a FinStrG eingeschränkt gewesen wäre.

Der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz ist – wie bereits ausgeführt – jedoch zu entnehmen, dass dieser nachträglich hinzukommende finanzstrafrechtliche Sachverhalt nicht zum Verfahrensgegenstand gemacht worden ist.

Der Beschuldigte hat daher betreffend September 1996 lediglich infolge seiner wissentlich nicht bis zum Ablauf des 15. November 1996 erfolgten Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung bzw. Einreichung einer ordnungsgemäßen diesbezüglichen

Voranmeldung eine Hinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG in Höhe von S 57.930,-- zu verantworten.

Der im gegenständlichen Fall vom Gesetzgeber angedrohte Strafraumen, innerhalb dessen die konkrete Geldstrafe nunmehr nach den Strafsätzen der §§ 33 Abs.5 und 49 Abs.2 FinStrG auszumessen ist, beträgt daher neu S 1,077.517,-- [ (S 72.804,-- + S 47.381,-- + S 93.225,-- + S 63.258,-- + S 55.695,-- + S 89.692,-- + S 10.446,-- + S 57.930,--) X 2 zuzüglich (S 50.429,-- + S 92.274,-- + S 50.607,--) : 2 ], umgerechnet € 78.306,21.

Da eine Strafberufung des Amtsbeauftragten nicht vorliegt, wäre grundsätzlich im Sinne des § 161 Abs.3 FinStrG die Strafausmessung auf Basis der Bemessung des Erstenates vorzunehmen. Da sich im Berufungsverfahren der Strafraumen von S 1,850.140,-- - siehe oben – auf S 1,077.517,-- (das sind 58,23%) verringert hat, würde sich – für Kontrollzwecke – rein rechnerisch eine Geldstrafe von € 10.481,40 ergeben.

Bei der Bemessung der Geldstrafe sind zu berücksichtigen als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Beschuldigten, die teilweise Mitwirkung an der Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes (insbesondere hinsichtlich Dezember 1995), die teilweise Schadensgutmachung im Ausmaß von € 11.387,04 (siehe die Buchungsabfrage vom 7. April 2004), der Zeitablauf seit Begehung der Finanzstraftaten, sowie der Umstand, dass RF offenkundig zu seinen Verfehlungen durch seine finanzielle Zwangslage verleitet worden ist, als erschwerend aber die Mehrzahl der deliktischen Angriffe über einen längeren Zeitraum sowie der bemerkenswerte Umstand, dass der Beschuldigte trotz des bereits anhängigen Finanzstrafverfahrens weitere derartige Verfehlungen gesetzt hat, was ansich offenbar eine strenge Bestrafung erfordern würde, um den Finanzstraftäter von weiteren Finanzvergehen abzuhalten. Demgegenüber wäre aber einzuwenden, dass seit Verfahrensbeginn siebeneinhalb bzw. fünfeinhalb Jahre (je nach Zählweise) vergangen sind und neuerliche Verfehlungen des Berufungswerbers (welcher nach dem Erlöschen seiner Berufsbefugnis als Wirtschaftstreuhänder mit Wirkung vom 9. Mai 1997 auch offenbar u.a. weiterhin selbständig beratend tätig gewesen ist) gemäß der Aktenlage nicht festgestellt worden sind.

Schwer wiegt jedoch der Umstand, dass der Beschuldigte seine Hinterziehungshandlungen in Zusammenhang mit der Besteuerung seiner Tätigkeit als Wirtschaftstreuhänder begangen hat, sohin als Mitglied eines Personenkreises, welchem in der öffentlichen Meinung (und ansich auch von Seite der Abgabenbehörden) durchaus ein besonderes Maß an Vertrauen entgegen gebracht wird. Es ist daher mittels einer entsprechenden Sanktionshöhe auch der Gefahr

entgegenzuwirken, dass bei Bekanntwerden dieser Berufungsentscheidung der fälschliche Eindruck entstünde, eine gravierende Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten wie im gegenständlichen Fall sei ein vernachlässigbares und mit geringem Unwert behaftetes Ereignis, weil sogar Wirtschaftstreuhänder derartige Steuern hinterziehen und dies dann bei Tatentdeckung überdies nur geringe Straffolgen mit sich bringe.

Dies ergäbe eine zu verhängende Geldstrafe von ca. 20 % des Strafrahmens, also von ca. € 16.000,--, wobei jedoch zusätzlich auf die vom Beschuldigten darlegte persönliche Situation, insbesondere die Sorgepflichten, und im besonderen auf die derzeitige schlechte Finanzlage Bedacht zu nehmen ist.

Der angesprochenen Generalprävention steht aber insbesondere – wie bereits oben angemerkt – die Abschwächung des Strafverfolgungsanspruches infolge Zeitablauf entgegen, weshalb im Ergebnis eine Geldstrafe von € 9.000,-- sich als tat- und schuldangemessen erweist.

Gleiches gilt grundsätzlich auch für die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe. Dabei ist jedoch anzumerken, dass dabei die für die Höhe der Geldstrafe ins Gewicht fallende schlechte Finanzlage des Berufungswerbers außer Ansatz bleiben muss, weil ja eine Ersatzfreiheitsstrafe laut Gesetz gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Die festgesetzte Höhe der pauschalen Verfahrenskosten gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle und ist rechters.

Es war daher spruchgemäß mit einer teilweisen Stattgabe der Berufung des Beschuldigten vorzugehen, wobei hinsichtlich des teilweisen Versagens des Berufungsbegehrens auf die zu obigen Ausführungen zu verweisen ist.

### **Rechtsmittelbelehrung**

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

schrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

### **Zahlungsaufforderung**

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

Salzburg, 26. April 2004

Der Vorsitzende:

HR Dr. Richard Tannert