

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. Michael Schrattenecker sowie die Laienbeisitzer Dr. Walter Zisler und Mag. Gottfried Warter als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen die AG als Erstbeschuldigte und HG als Zweitbeschuldigten, beide vertreten durch Dr. Johann Eder, Dr. Stefan Knaus, Dr. Cornelia Mazzucco, Rechtsanwälte in 5020 Salzburg, Giselakai 45, wegen fahrlässiger Abgabenverkürzungen gemäß § 34 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG), Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG über die Berufungen der Erstbeschuldigten vom 16. Februar 2009 und des Amtsbeauftragten vom 15. Jänner 2009 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land als Finanzstraßbehörde erster Instanz vom 5. August 2008, StrNr. 093/2007/00129-001 (im Erkenntnis bezeichnet mit StrLNr. 110/07) und über die Berufung des Amtsbeauftragten vom 19. Oktober 2009 gegen das Erkenntnis des genannten Spruchsenates vom 15. Juli 2009, StrNr. 093/2007/00129-002, in einem gemäß § 61 Abs. 1 FinStrG verbundenen Verfahren nach der am 9. Dezember 2010 in Anwesenheit beider Beschuldigten und ihres Verteidigers Dr. Stefan Knaus, des Amtsbeauftragten Mag. Josef Nußbaumer sowie der Schriftführerin Sabine Hasenöhl durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung der *Erstbeschuldigten* AG wird teilweise Folge gegeben und die – in ihrem einstellenden Teil, im restlichen Schuldspruch und im Kostenausspruch unverändert bleibende – Entscheidung des Spruchsenates vom 5. August 2008 in ihrem Schuldspruch zu dem Faktum

der vorgeworfenen schuldhaften Verkürzung an Umsatzsteuer betreffend die Veranlagungsjahre 2002 und 2003 durch eine zu Unrecht erfolgte Geltendmachung von Vorsteuer für den Ankauf von französischem Wein und für die Reparatur des privaten Fernsehers in Höhe von € 136,62 (2002) und für einen Brillenankauf in Höhe von € 290,00 (2003) insoweit abgeändert, als diesbezüglich das beim Finanzamt Salzburg-Land zur StrNr. 093/2007/00129-001 anhängige Verfahren im Zweifel zugunsten für die Beschuldigte gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt wird.

II. Die Berufung der Erstbeschuldigten wird im Übrigen als unbegründet abgewiesen.

III. Der Berufung des Amtsbeauftragten gegen das Erkenntnis des Spruchsenates vom 5. August 2008 betreffend die *Erstbeschuldigte* AG wird teilweise insoweit Folge gegeben, als die bekämpfte **Geldstrafe** in Höhe von

€ 10.000,00 (in Worten: Euro zehntausend)

trotz der Faktenreduzierung unverändert bleibt und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe auszusprechende **Ersatzfreiheitsstrafe** auf

sechs Wochen

erhöht wird.

IV. Im Übrigen wird die Berufung des Amtsbeauftragten gegen das Erkenntnis des Spruchsenates vom 5. August 2008 als unbegründet abgewiesen.

V. Der Berufung des Amtsbeauftragten gegen das Erkenntnis des Spruchsenates vom 15. Juli 2009 betreffend den *Zweitbeschuldigten* HG wird teilweise Folge gegeben und die im Übrigen unverändert bleibende Entscheidung dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:

HG ist schuldig, er hat als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen seiner Ehefrau AG im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Land absichtlich in den Jahren 2005 und 2006 unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume Mai, Juni, August, September, Oktober, November, Dezember 2005, Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August und September 2006 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe

von insgesamt € 45.544,71 (05/05 € 3.167,40 + 06/05 € 2.394,35 + 08/05 € 1.864,28 + 09/05 € 3.203,19 + 10/05 € 2.251,91 + 11/05 € 2.792,68 + 12/05 € 2.320,26 + 01/06 € 5.173,70 + 02/06 € 2.933,51 + 03/06 € 3.460,64 + 04/06 € 2.994,87 + 05/06 € 2.921,97 + 06/06 € 2.198,93 + 07/06 € 1.521,54 + 08/06 € 6.220,28 + 09/06 € 125,20) bewirkt, indem er im steuerlichen Rechenwerk den Ansatz entsprechender Transporterlöse zwecks rechtswidriger Steuerersparnis unterlassen hat, und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen,

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

€ 15.000,00 (in Worten: Euro fünfzehntausend)

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

verhängt wird.

HG wird auch der Ersatz pauschaler Verfahrenskosten gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG in Höhe von € 363,00 und der Kosten eines allfälligen Strafvollzuges auferlegt, welche gegebenenfalls mit gesondertem Bescheid festgesetzt werden würden.

VI. Im Übrigen wird die Berufung des Amtsbeauftragten gegen das Erkenntnis des Spruchsenates vom 15. Juli 2009 als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates III als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 5. August 2008 zur StrNr. 093/2007/00129-001 (im Erkenntnis fälschlicherweise zitiert als „StrLNr. 110/08“) wurde die Erstbeschuldigte AG schuldig gesprochen,

[im Amtsbereich des genannten Finanzamtes] als verantwortliche Frachtunternehmerin fahrlässig unter Verletzung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht

[im Jahre 2006] betreffend das Veranlagungsjahr 2004 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 74.426,70 und an Einkommensteuer in Höhe von € 23.805,20 bewirkt zu haben, indem sie [unter Außerachtlassung der ihr gebotenen, möglichen und zulässigen Sorgfalt] in ihrem steuerlichen Rechenwerk den Wegfall der Verrechnungsforderungen der X TransportgesmbH in Höhe von € 446.560,18 durch Abschreibung ihrer Verbindlichkeit und Berichtigung der ursprünglich geltend gemachten Vorsteuern nicht zum Ansatz gebracht hat (BP-Bericht vom 27. April 2007 zu ABNr. 122017/07, Tz. 1), wodurch die genannten bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben in angeführter Höhe zu niedrig festgesetzt wurden, sowie

[im Jahre 2004] betreffend die Veranlagungsjahre 2002 und 2003 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 136,62 (2002) und € 290 (2003) bewirkt zu haben, indem sie [unter Außerachtlassung der ihr gebotenen, möglichen und zulässigen Sorgfalt] in ihrem steuerlichen Rechenwerk zu Unrecht Vorsteuern aus Rechnungen für den Ankauf von französischen Wein und für die Reparatur eines Fernsehers (2002) und für die Anschaffung von Lesebrillen (2003) zum Ansatz gebracht habe (BP-Bericht vom 27. April 2007 zu ABNr. 122017/07, Tz. 2), wodurch wiederum die genannten bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben in angeführter Höhe zu niedrig festgesetzt worden seien,

und hiedurch fahrlässige Abgabenverkürzungen nach [§ 34 Abs. 1 FinStrG](#) begangen zu haben, weshalb über sie gemäß § 34 Abs. 4 [ergänze: iVm § 21 Abs. 1 und 2] FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 10.000,00 und [gemäß § 20 FinStrG] für den Uneinbringlichkeitsfall eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat verhängt wurde.

Auch wurden der Erstbeschuldigten Verfahrenskosten nach § 185 Abs. 1 FinStrG in Höhe von € 363,00 und die Kosten eines allfälligen Strafvollzuges auferlegt.

Hingegen wurde mit demselben Erkenntnis des Spruchsenates das gegen die Erstbeschuldigte wegen des Verdachtes, sie habe als verantwortliche Frachtunternehmerin [im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Land] vorsätzlich

a) unter Verletzung ihrer Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner 2005 bis Dezember 2006 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von € 18.646,91 (01 bis 12/2005) und € 27.550,66 (01 bis 12/2006) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) begangen, sowie

b) selbst zu berechnende Abgaben, nämlich Kraftfahrzeugsteuer betreffend die Jahre 2004 bis 2006 in Höhe von insgesamt € 9.132,69 (2004 € 2.882,41 + 2005 € 3.987,02 + 2006 € 2.263,26), nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet und hiedurch Finanzordnungswidrigkeiten nach [§ 49 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) begangen, unter der StrNr. 093/2007/00129-001 anhängige Finanzstrafverfahren gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Seiner Entscheidung legte der Spruchsenat folgende Feststellungen zugrunde:

Die Beschuldigte AG habe bis 1981 bei einer Spedition als Speditionskauffrau gearbeitet, in der Folge habe sie sich ihren Kindern gewidmet und sodann bei einer Spedition im Eigentum ihres Gatten HG mitgearbeitet.

Mit September 2001 habe sie das Einzelunternehmen AG gegründet.

Sie verdiene [zum Zeitpunkt der Entscheidungsfindung des Erstsенates] monatlich € 1.500,00 netto, habe keine Sorgepflichten und besitze ein [mit Hypotheken] belastetes Wohnhaus.

Im Zuge ihrer beruflichen Ausbildung habe sie nur Grundkenntnisse der Buchführung und keine Bilanzbuchhaltungskenntnisse vermittelt bekommen.

Im September 2001 habe sie auch die Anteile an der X TransportgesmbH erworben, um die entsprechenden 5 Stück Transportkonzessionen zu erhalten. AG fungierte auch als handelsrechtliche Geschäftsführerin der genannten GesmbH.

Sie hatte [für ihr Speditionsunternehmen] nach einer Idee ihres damaligen Steuerberaters eine Konstruktion eingerichtet, bei welcher die [tatsächlich im Verhältnis zu Einzelunternehmerin operativ tätige] X TransportgesmbH bis zur Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der GesmbH [am 25. März 2004] zur Verbuchung der Aufwendungen und Geltendmachung der Vorsteuern verwendet wurde, die Transporterlöse aber beim Einzelunternehmen belassen wurden. Am Jahresende wurde eine Umbuchung der Personalkosten von der X TransportgesmbH zum Einzelunternehmen vorgenommen, welche dann beim Einzelunternehmen als Aufwand eingebucht wurden.

Die Erstbeschuldigte habe zwar für 2002 bis 2004 die gesammelten Belege betreffend die X TransportgesmbH monatlich vollständig an den Steuerberater überbracht, unter anderem aufgrund eines Streites mit diesem im Jahre 2004 seien aber keine Bilanzen erstellt worden.

Weil die GesmbH nicht bilanzierte, sei es zu einer Betriebsprüfung gekommen, in deren Verlauf [die steuerlich unberücksichtigt gebliebenen Leistungen der GesmbH an das Einzelunternehmen der AG] zu hohen Umsatzzuschätzungen mit entsprechenden steuerlichen Nachforderungen führten.

Zur Geltendmachung der Vorsteuern aus der Leistungsbeziehung der X TransportgesmbH zur Erstbeschuldigten waren „von der Firma AG“ drei Gutschriften mit Umsatzsteuerausweis an die GesmbH gelegt worden.

Die Forderungen der X TransportgesmbH wurden nach Konkurseröffnung [am 25. März 2004] vom Masseverwalter gegenüber der Einzelunternehmerin nicht eingefordert, weshalb die [damit korrespondierenden] Verbindlichkeiten im Einzelunternehmen bestehen blieben [gemeint wohl: nicht weiter überdacht und letztendlich nicht abgeschrieben wurden].

AG habe gewusst, dass sie bei der insolventen X TransportgesmbH als Geschäftsführerin zur Haftung herangezogen werden würde.

Sie hätte zwar für die Belange der Buchhaltung beim Einzelunternehmen und bei der GesmbH eine Arbeitskraft eingestellt, konkret jedoch sei die Buchhaltung vom Zweitbeschuldigten HG durchgeführt [geführt] worden, mit welchem sie in engem beruflichen Kontakt gestanden sei.

AG habe keinen Einfluss darauf genommen, was steuerlich geltend gemacht wurde. Ihr Aufgabenschwerpunkt wäre die Disposition und die Kundenakquirierung gewesen.

Ihr Ehegatte, ebenfalls ein gelernter Speditionskaufmann, mit welchem sie seit 1981 verheiratete sei, habe auch die Belege gesammelt. HG habe seine Gattin bei der Disposition und der Buchhaltung unterstützt.

Obwohl AG somit als ehemalige alleinige Geschäftsführerin und Gesellschafterin der X TransportgesmbH und als mit der GesmbH eng verbundene Einzelunternehmerin gewusst hätte, dass die Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens nach dem Konkurs [nach der Abwicklung des Konkurses] der GesmbH nie mehr bezahlt werden würden, habe sie daraus keine steuerlichen Konsequenzen gezogen und die Berichtigung der diesbezüglich [geltend gemachten] Vorsteuern und (gewinnerhöhend) der „Forderungen“ [gemeint: der Verbindlichkeiten] nicht vorgenommen bzw. veranlasst (siehe den BP-Bericht vom 27. April 2007 zu ABNr. 122017/07, Tz. 1). Damit sei ihr fahrlässiges Handeln vorzuwerfen.

Dasselbe gelte auch für die zumindest fahrlässig erfolgte Aufnahme privater Aufwendungen (Wein, [Reparatur eines] Fernseher[s], Brille) in den betrieblichen Bereich (BP-Bericht vom 27. April 2007 zu ABNr. 122017/07, Tz. 2).

Zu den weiteren Vorwürfen, wonach AG Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu verantworten hätte, sei die Rechtfertigung [das Vorbringen] der Erstbeschuldigten, die Buchhaltung sei von ihrem Ehegatten geführt worden, welcher auch die Unterlagen für die Umsatzsteuervoranmeldungen vorbereitet habe und auf welchen sie sich verlassen habe, nicht mit Sicherheit widerlegt worden, zumal ihr Ehegatte HG [der spätere Zweitbeschuldigte] dies in der mündlichen Verhandlung zeugenschaftlich bestätigt habe.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat betreffend AG als erschwerend keinen Umstand, als mildernd eine teilweise Schadensgutmachung und eine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit.

Gegen diese Entscheidung des Spruchsenates vom 5. August 2008 haben sowohl der Amtsbeauftragte als auch die Erstbeschuldigte Berufung erhoben.

Der Amtsbeauftragte beantragte in seinem Schriftsatz vom 15. Jänner 2009, anstelle der beschriebenen Verfahrenseinstellung mit einem Schuldspruch im Sinne des Einleitungsbescheides vorzugehen und das Strafausmaß auf ein „ernstzunehmendes“ Niveau anzuheben;

die Erstbeschuldigte beantragte in ihrem Schriftsatz vom 16. Februar 2009 die Einstellung des Verfahrens auch hinsichtlich derjenigen Fakten, hinsichtlich welcher eine durch sie begangene fahrlässige Abgabenverkürzung festgestellt worden war.

Inhaltlich führte der Amtsbeauftragte im Wesentlichen aus, dass an den Darstellungen von AG und HG hinsichtlich ihrer Verantwortlichkeit betreffend die strafrelevanten Selbstbemessungsabgaben erhebliche Zweifel angebracht seien:

So habe AG bei ihrer ersten Einvernahme am 28. Juni 2007 keineswegs völlig ahnungslos über die Gründe des umsatzsteuerlichen Mehrergebnisses betreffend die Zeiträume 2005 und 2006 gewirkt. Es sei im Gegenteil so, dass sie die maßgeblichen Sachverhalte, warum die Umsatzsteuervoranmeldungen nicht korrekt waren, wiedergeben hätte können.

Der zeugenschaftlich vernommene Steuerberater spreche in seiner umfangreichen Aussage ausschließlich von AG als Ansprechpartnerin. Es würde jeder Lebenserfahrung widersprechen, dass genau jene Person, welche den Kontakt zum Steuerberater hält und die steuerlichen Agenden wahrnimmt, zur laufenden Buchhaltung keinen Kontakt gehabt haben soll.

Auch der Betriebsprüfer habe bestätigt, dass AG nicht völlig ahnungslos in Bezug auf die Buchführung gewesen sei.

Nicht einmal die geständige Verantwortung der AG hinsichtlich der Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG bei ihrer Einvernahme am 28. Juni 2007 habe den Spruchsenat zur Verhängung einer Strafe [wohl gemeint: zur Fällung eines Schuldspruches] bewegen können. Eine gelernte Speditionskauffrau, Einzelunternehmerin im Transportgewerbe und Geschäftsführerin eines Transportunternehmens sowie langjährig einschlägig tätige Unternehmerin müsse das Problem [des Zusammenhanges] von Leasingverträgen und KFZ-Steuern erkannt haben und hätte demgemäß zu handeln gehabt. Es müsse nämlich erkennbar eine erhebliche Auswirkung auf die Höhe der Leasingrate haben, ob Kraftfahrzeugsteuer selbst entrichtet oder weiterverrechnet wird.

Zum angeblichen „Nullsummenspiel“ [wohl der Gleichheit des steuerlichen Ergebnisses unabhängig von einer Aufteilung von Erlösen und Aufwendungen des Speditionsbetriebs auf ein Einzelunternehmen und eine GesmbH] als angeblicher Schuldausschließungsgrund:

Die Einzelunternehmerin AG habe die Umsatzerlöse für die erbrachten Transportleistungen im eigenen Namen eingehoben.

Die X TransportgesmbH habe im Wesentlichen die zu tätigenen Aufwendungen inklusive des Vorsteuerabzuges verbucht, was ihr zu entsprechenden Gutschriften auf dem Abgabekonto verholfen habe. Einen Umsatz habe sie in den laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen nicht erklärt.

Für diese Leistungen wurde die GesmbH von der AG nicht entschädigt, obwohl eine fremde GesmbH solche niemals kostenlos erbracht hätte.

Im Rahmen der Betriebsprüfung [gemeint wohl: USO-Prüfung im April und Mai 2004 für den Zeitraum Februar 2003 bis März 2004 zu ABNr. 203028/04] sei schnell klar geworden, dass die erwirtschafteten Umsätze in Wirklichkeit der X TransportgesmbH zuzuordnen waren. Mit Bescheid vom 2. Juni 2004 sei die insolvente GmbH mit Umsatzsteuern in Höhe von € 83.389,35 nachbelastet worden; ebenso sei die Geschäftsführerin AG diesbezüglich mit

Bescheid vom 7. Februar 2006 zur Haftung gemäß § 9 Bundesabgabenordnung (BAO) herangezogen worden.

Mit dem Begriff „Nullsummenspiel“ könne nur gemeint sein, dass es keinen Unterschied machte, in welchem Unternehmen AG die Umsatzsteuern abführte, als Einzelunternehmerin oder im Wege der Haftung. Die falsche Zuordnung der Umsätze sei aber nicht Gegenstand des [nunmehrigen] Finanzstrafverfahrens, ein diesbezügliches Verfahren wegen des Verdachtes [begangener Hinterziehungen von Umsatzsteuervorauszahlungen] nach § 33 [Abs. 2 lit. a] FinStrG gegen AG [unter der StrNr. 093/2004/00410-001] sei mangels Nachweises der subjektiven Tatseite [mit Bescheid vom 23. Jänner 2007] eingestellt worden.

Bei der ca. drei Jahre später beim Einzelunternehmen der AG durchgeführten Betriebsprüfung [ABNr. 122017/07] seien dem Prüfer drei einzelne Belege für die Zeiträume 2002, 2003 und 2004 in die Hände gefallen. Diese hätten ohne weitere Erläuterung nunmehr doch eine Verrechnung der Leistungen der X TransportgesmbH durch Gutschriften des Einzelunternehmens AG enthalten. Die geltend gemachten Vorsteuern hätten betragen € 54.674,00 (2002), € 53.184,70 (2003) und € 18.978,00 (2004). Diese Rechnungen hätten AG aufgrund mangelhafter Leistungsbeschreibungen gar nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Wesentlicher sei jedoch folgender Punkt: Die Umsatzsteuererklärung 2002 für AG sei am 22. Juni 2004, also nur rund drei Wochen nach Abschluss der Prüfung bei der X TransportgesmbH, eingereicht worden. Die Vorsteuern aus der Gutschrift wurden als Abschlussbuchung auf dem Konto 3651 „Verr.Kto X TransportgesmbH“ geltend gemacht. Die X TransportgesmbH sei aber zu dieser Zeit bereits unter Kuratel des Masseverwalters gestanden, welcher vom unerwarteten „Umsatz“ der GmbH natürlich nichts wusste und die resultierende Forderung im Rahmen des laufenden Insolvenzverfahrens gegen die AG auch nicht betreiben konnte. Ebenso wenig konnte er den „Umsatz“ der Besteuerung unterwerfen und die abzuführende Umsatzsteuer für die X TransportgesmbH dem zuständigen Finanzamt melden, welches wiederum auch die Haftung gegenüber der AG nicht erweitern hätte können.

Die beschriebene Vorgangsweise gelte auch für die Gutschriften der beiden Folgejahre.

Hätte also das Finanzamt die Vorsteuern aus den Gutschriften nicht berichtet (eben weil diese von AG [gegenüber der X TransportgesmbH] niemals bezahlt werden mussten), wären die Vorsteuern für den Fiskus dauerhaft verloren gegangen.

Die Gesamtverantwortung der AG für die in Rede stehenden Abgabenverkürzungen stehe eindeutig fest. Sie wäre die Verantwortliche und nach außen auftretende Unternehmerin und in alle fiskalische Bereiche ihres eigenen Einzelunternehmens eingebunden gewesen.

Die Einreichung der korrekten Umsatzsteuervoranmeldungen wäre ihr oblegen, dieser Verpflichtung sei sie nicht ordnungsgemäß nachgekommen.

AG habe über ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen Bescheid gewusst, hatte aber eben mit finanziellen Schwierigkeiten zu kämpfen. Sie habe in Bezug auf die Verkürzung der Vorauszahlungen wissentlich gehandelt.

Die Verteidigung der Erstbeschuldigten brachte vor:

Die Ursache für das gegenständliche Verfahren sei in der gewählten Konstruktion gelegen, die Erlöse beim Einzelunternehmen der AG zu belassen und die Ausgaben bei der X TransportgesmbH [anzusiedeln]. Dabei stammte die Idee der Verrechnungskonten vom ehemaligen Steuerberater der AG, Herrn Dr. B.

Die Erstbeschuldigte habe lediglich Grundkenntnisse der Buchführung, ansonsten aber keine weiteren einschlägigen steuerlichen Kenntnisse gehabt. Sie sei daher genötigt gewesen, sich auf die Beratung durch ihre jeweiligen Steuerberater zu verlassen.

Aus ihrer damaligen Sicht habe vor dem Hintergrund der ihr erteilten Informationen kein Grund bestanden, die gewählte Konstruktion in Zweifel zu ziehen, da es nach ihrer Auffassung keinen Unterschied machte, ob die Vorsteuer von der X TransportgesmbH geltend gemacht oder im Wege der Aufrechnung mit der Umsatzsteuer bei der Einzelfirma einbehalten worden wäre.

Sowohl von der X TransportgesmbH als auch vom Einzelunternehmen der AG seien immer pünktliche und vollständige „Umsatz(Vorsteuer)voranmeldungen“ abgegeben worden.

AG wäre es weder bewusst gewesen noch wäre sie vom Steuerberater darauf hingewiesen worden, dass durch diese Form der Verrechnung ein eigener steuerlicher Tatbestand gegeben sein könnte. Andernfalls hätte sie dieses Verrechnungsmodell nicht gewählt, weil dieses weder der X TransportgesmbH noch dem Einzelunternehmen Vorteile gebracht habe.

AG habe im Rahmen ihrer Einvernahmen auch immer glaubhaft angegeben, dass es ihr nicht klar war, aus welchem Grund dieses Modell überhaupt gewählt worden sei.

Das Verrechnungskonto sei im Übrigen immer offen gelegt und in allen Bilanzen der Einzelfirma enthalten gewesen.

In der Folge sei die Erstbeschuldigte von der YT GmbH und dort hauptsächlich von L betreut worden. L erstellte die Bilanzen der AG, in jeder Bilanz war das Verrechnungskonto mit der X TransportgesmbH enthalten.

Im Zuge der angekündigten Betriebsprüfung im Jahre 2007 sei mit L auch einmal kurz erläutert worden, was mit dem Verrechnungskonto geschehen sollte, worauf dieser mitgeteilt habe, das das Konto irgendwann aufgelöst gehöre. L habe aber in keiner Weise darauf hingewiesen, dass dies bereits geschehen hätte müssen.

Auch vorher hätte L, dem der Konkurs der X TransportgesmbH bekannt war und auch die Bilanzen für das [wohl: dieses] Unternehmen erstellte, nicht auf die Notwendigkeit einer Auflösung des Kontos hingewiesen.

Wäre bei AG auch nur im Ansatz ein Bewusstsein vorhanden gewesen, dass durch die Nichtauflösung des Verrechnungskontos allenfalls eine widerrechtliche Abgabenverkürzung bewirkt hätte werden können, wäre dieser Umstand selbstverständlich in die anlässlich der Betriebsprüfung erstattete Selbstanzeige mit aufgenommen worden. Dass dieses Faktum bei der Selbstanzeige gefehlt habe, belege deutlich, dass nicht einmal dem Steuerberater [der finanzstrafrechtlich relevante] Sachverhalt bewusst war. Die Erstbeschuldigte aber habe sich diesbezüglich auf ihren Steuerberater verlassen müssen.

Dazu komme, dass die Beschuldigte persönlich zur Haftung für die festgestellten Abgaben der X TransportgesmbH herangezogen wurde, sodass sie davon ausgegangen sei, dass es sich damit um ein „Nullsummenspiel“ handle, sodass eine Abgabenverkürzung gar nicht eintreten hätte können.

Es könne der Erstbeschuldigten daher nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass sie nicht erkannt habe, dass sie möglicherweise den Tatbestand der Abgabenverkürzung verwirkliche.

In Anbetracht der persönlichen Haftung der AG sei der Einwand des „Nullsummenspiels“ nicht gänzlich von der Hand zu weisen, nämlich dass eine Verkürzung von Abgaben ohnehin nicht bzw. zumindest bei Weitem nicht im festgestellten Umfang eingetreten sei und sogar eine doppelte steuerliche Belastung für die Erstbeschuldigte entstanden sei.

Hätte AG das ihr ursprünglich zur Last gelegte Verhalten, nämlich die Aufteilung der Ausgaben und Einnahmen auf zwei verschiedene Unternehmen, unterlassen und die gesamte Gebarung

im Rahmen eines einzigen Unternehmens durchgeführt, wäre es ohnehin nicht zu einer steuerlichen Nachbelastung gekommen.

Im Ergebnis sei AG mit Einkommensteuer belastet worden, obwohl dem nie ein tatsächliches Einkommen gegenüber gestanden sei.

Mit Erkenntnis des Spruchsenates III als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 15. Juli 2009 wurde das gegen den Zweitbeschuldigten HG unter der „StrLNr“ [StrNr.] 093/2007/00129-002 wegen des Verdachtes, er habe als Speditionskaufmann und Wahrnehmender der steuerlichen Agenden des Einzelunternehmens der AG im Amtsbereich des genannten Finanzamtes

a) vorsätzlich „durch die Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen“ für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2005 in Höhe von € 18.646,91 und Jänner bis Dezember 2006 in Höhe von € 27.550,66, insgesamt € 46.197,57, unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und die nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten,

b) vorsätzlich selbst zu berechnende Kraftfahrzeugsteuer für die Berechnungszeiträume der Jahre 2004 in Höhe von € 2.882,41, 2005 in Höhe von € 3.987,02 und 2006 in Höhe von € 2.263,26, insgesamt daher € 9.132,69, nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet, sowie

c) fahrlässig unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch die Abgabe von unrichtigen Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Veranlagungsjahre 2002 bis 2004, in welchen das passive Verrechnungskonto betreffend die X TransportgesmbH nach Wegfall der Verbindlichkeit nicht gewinnerhöhend aufgelöst und die aus den ursächlichen Gutschriften geltend gemachten Vorsteuern nicht berichtet worden waren, weiters unberechtigte Vorsteuern aus dem Abzugsverbot des § 20 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 unterliegenden Aufwendungen geltend gemacht worden waren, Umsatzsteuern in Höhe von € 136,62 (2002), € 290,00 (2003) und € 74.426,70 (2004) und Einkommensteuern in Höhe von € 23.805,20 (2004), insgesamt daher € 98.658,92, verkürzt

und hiedurch zu a) Abgabenhinterziehungen nach [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#), zu b) Finanzordnungswidrigkeiten nach [§ 49 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) sowie zu c) fahrlässige Abgabenverkürzungen nach [§ 34 Abs. 1 FinStrG](#) begangen,

anhängige Finanzstrafverfahren, welches aus unerfindlichen Gründen separat vom Verfahren gegen die Erstbeschuldigte geführt worden war, gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Zur Begründung seiner Entscheidung führte der Erstsenaat im Wesentlichen aus wie folgt:

Der Zweitbeschuldigte HG ist mit AG seit 1981 verheiratet.

Der finanzstrafrechtlich unbescholtene HG sei nunmehr [zum Zeitpunkt der Entscheidung des Erstenates] geringfügig beschäftigt mit einem monatlichen Gehalt von € 340,00 und besitze kein Vermögen.

Er hat den Beruf eines Speditionskaufmannes erlernt und war „bei der Einzelfirma“ [bei dem Einzelunternehmen AG für buchhalterische Angelegenheiten zuständig. Konkret führte er die Buchhaltung, wobei stets eine steuerliche Vertretung bestand, mit welcher er auch Kontakt hielt. Er habe die Belege gesammelt, geordnet und dem Steuerberater weitergeleitet, auf Basis welcher vom Steuerberater die entsprechenden Erklärungen verfasst worden seien.

Seine Gattin AG sei in dem Einzelunternehmen, deren Inhaberin sie gewesen wäre, für die Disposition, die Kundenbetreuung und den Kontakt mit den Fahrern verantwortlich gewesen.

AG wäre neben ihrer Funktion als Betreiberin des Einzelunternehmens noch Geschäftsführerin der X TransportgesmbH gewesen, wobei ein Verrechnungskonto geführt wurde. Es habe eine enge Geschäftsbeziehung bestanden, wobei die X TransportgesmbH sowohl das Personal als auch den Fuhrpark zur Verfügung gestellt habe.

Am 25. März 2004 sei über das Vermögen der GmbH der Konkurs eröffnet worden, welcher am 4. Oktober 2004 nach Verteilung einer Quote von 0,00074375 % wieder aufgehoben worden sei.

In der X TransportgesmbH seien keine Umsätze erklärt worden, jedoch wurden die Löhne und Betriebsausgaben von der Gesellschaft getragen, wodurch es viele Vorsteuergutschriften gegeben habe. Die Konstruktion sei vom damaligen Steuerberater Dr. B gewählt worden.

HG habe bei der X TransportgesmbH keine Funktion ausgeübt.

HG habe beim Einzelunternehmen ein EDV-System geführt. Dabei sei bei der Anlage eines Stammdatenblattes für die F GmbH zu einem Fehler gekommen, wodurch ausschließlich betreffend diesen Kunden die Eingänge [im Rechenwerk] nicht angeführt worden seien.

Erst im Nachhinein habe der Bilanzbuchhalter L den Fehler entdeckt und diesbezüglich für die AG am 26. Februar 2007 Selbstanzeige erstattet, wobei der Zweitbeschuldigte aber nicht genannt wurde.

Die Ursache des EDV-Fehlers hätte nicht aufgeklärt werden können.

HG sei jedoch nicht bekannt bzw. bewusst gewesen, dass in diesem Zusammenhang unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen zur Abgabe gelangt wären.

Wie erwähnt, habe die GmbH die aus dem Betrieb der LKW resultierenden Kosten getragen, auch das Personal wurde dem Einzelunternehmen zur Verfügung gestellt, ohne dass die X TransportgesmbH, vertreten durch die Geschäftsführerin AG, dem Transportunternehmen AG Rechnungen ausgestellt hätte.

Eine Umsatzsteuer sei bei der X TransportgesmbH für diese Leistungen an die AG nicht abgeführt worden, die abziehbare Vorsteuer sei jedoch laufend geltend gemacht worden.

Bis zur Konkurseröffnung sei die X TransportgesmbH Zulassungsbesitzerin bzw. Leasingnehmerin für sechs Lastkraftwagen gewesen. Dabei wäre die Kraftfahrzeugsteuer von der Leasingfirma T getragen worden.

In der Folge wurden die Fahrzeuge durch das Einzelunternehmen von der E GmbH geleast, wobei Pauschalrechnungen ausgestellt worden seien.

HG sei davon ausgegangen, dass die Kraftfahrzeugsteuer weiterhin vom Leasinggeber abgeführt werde.

Es erscheine dem Spruchsenat zwar auffällig, dass Rechnungen „im beträchtlichen Umfang der F GmbH“ nicht aufgenommen worden wären, jedoch hätte die Ursache des behaupteten und nicht zu widerlegenden EDV-Fehlers nicht aufgeklärt werden können.

Auch L habe die Verantwortung des Zweitbeschuldigten bestätigt, wonach ein EDV-Fehler vorgelegen habe, der wohl nur durch einen EDV-Fachmann oder Buchhaltungsfachmann erkannt hätte werden können.

Hinsichtlich der nicht entrichteten Kraftfahrzeugsteuern sei ein Vorsatz des HG nicht erweislich gewesen.

Hinsichtlich des unter Punkt c) genannten finanzstrafrechtlich relevanten Sachverhaltes sei eine konkrete Beitragshandlung des Zweitbeschuldigten nicht festzustellen gewesen.

Gegen dieses einstellende Erkenntnis betreffend den Zweitbeschuldigten hat der Amtsbeauftragte innerhalb offener Frist berufen, wobei er die Fällung eines Schuldspruches und Festsetzung einer angemessenen Strafe begehrte.

Dabei wurde von ihm im Wesentlichen ausgeführt:

Der Spruchsenat habe sich augenscheinlich auf die Aussage des Beschuldigten selbst und auf die des Zeugen L gestützt, welche jedoch widersprüchlich gewesen wären und die ohnehin völlig unglaubwürdige Version des HG in keiner Weise bestätigt hätten:

Ob es sich um einen EDV-Fehler gehandelt habe, hätte der Zeuge nicht in der protokollierten – nämlich bestimmten – Form ausgesagt. Er habe nur die Vermutung des Beschuldigten wiedergegeben. Weiteres hätte der Zeuge in seiner Aussage auch gar nicht bestätigen können, dies umso mehr, als er zu verstehen gegeben habe, vom programmtechnischen Hintergrund eines Buchhaltungsprogrammes keine weiteren Kenntnisse zu haben. Nicht die EDV sei fehlerhaft gewesen, sondern die Bedienung derselben.

Warum man ein Buchhaltungsfachmann sein müsse, um zu erkennen, dass hohe Haben-Salden auf Debitorenkonten ein Fehler sein müssen, bleibe wohl das Geheimnis von L. Jedenfalls sei HG lange genug im Geschäft und in der zugehörigen Buchhaltung tätig gewesen, um den Sinn von Soll und haben auf einem Konto verstehen und deuten zu könne. Dass es praktischerweise eine zweite Buchhaltung (in Excel) gegeben habe, welche die wahren Verhältnisse angezeigt habe, sei dem Spruchsenat nicht einmal merkwürdig vorgekommen.

Als Zeuge sei L auch deshalb nicht geeignet gewesen, weil er zur eigentlichen Tathandlung gar nichts aussagen hätte können. Er habe die Buchführung in Form einer Saldenliste übernommen und dabei erhebliche unterjährig nicht verbuchte Umsätze entdeckt.

Das Wesentliche sei bereits in der Stellungnahme des Amtsbeauftragten vom 8. April 2009 festgehalten worden:

Die Umsätze betreffend die F GmbH hätten nämlich keineswegs großflächig und ununterbrochen aufgrund eines Verknüpfungsfehlers gefehlt, sondern – wie leicht zu erkennen sei – unregelmäßig und vor allem dann, wenn sie eine gewisse Höhe erreichten.

es handle sich daher um keinen Fehler in der EDV noch in der Verknüpfung von Daten, sondern schlichtweg um wissentliche Abgabenverkürzung.

Hinsichtlich der Strafvorwürfe gemäß § 49 Abs. 1 lit a FinStrG hätte nicht einmal die geständige Verantwortung von AG bei der Einvernahme am 28. Juni 2007 den Spruchsenat zur Verhängung einer Strafe bei der Genannten bewegen können.

Die Verantwortlichkeit des Zweitbeschuldigten zeige sich darin, dass er mit dem Leasingunternehmen die vertraglichen Bedingungen ausgehandelt habe. Es müsse eine erhebliche Auswirkung auf die Höhe der Leasingrate haben, ob Kraftfahrzeugsteuer selbst zu entrichten ist oder [vom Leasinggeber] weiterverrechnet wird. Es dränge sich vielmehr der Verdacht auf, dass gerade hier eine Chance gelegen sei, durch Selbstabfuhr der Steuern die lästigen und pünktlich zu entrichtenden Leasingraten zu reduzieren und [überdies] auf diese Weise die Kraftfahrzeugsteuern mittels Nichtmeldung an das Finanzamt einzusparen.

Nach Wiederholungen zum „Nullsummenspiel“ resümiert der Amtsbeauftragte:

Die Gesamtverantwortung des HG für die in Rede stehenden Abgabenverkürzungen stehe eindeutig fest. Er sei der steuerlich Mitwahrnehmende in allen fiskalischen Bereichen des Unternehmens seiner Gattin gewesen. Ein „Nichtwissen“ wäre unter Beachtung der selbst ausgesagten Position im Unternehmen als schuldhaft zu bezeichnen. Die Einreichung korrekter Umsatzsteuervoranmeldungen wäre jedenfalls auch ihm oblegen.

HG habe um seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen Bescheid gewusst. Er habe wissentlich gehandelt.

Mit Verfügung des Vorsitzenden des Berufungssenates vom 14. April 2009 wurden die Finanzstrafverfahren gegen AG und HG zu einem gemeinsamen Verfahren vor dem Berufungssenat Salzburg 1 gemäß § 61 Abs. 1 FinStrG verbunden.

In der Berufungsverhandlung vom 9. Dezember 2010 wurden die verfahrensgegenständlichen Sachverhalte mit beiden Beschuldigten nochmals ausführlich erörtert.

Hinsichtlich ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse hat die Erstbeschuldigte in der Berufungsverhandlung auf Befragen ergänzend angegeben:

Sie sei seit September 2010 nunmehr ohne Beschäftigung und erhalte einen AMS-Bezug von tgl. € 35,98.

Ein Privatkonkurs über ihr Vermögen sei eröffnet, die Prüfungstagsatzung sei vorgesehen für März 2011. Die Verbindlichkeiten betragen insgesamt zw. € 700.000,00 bis 800.000,00.

Die Spedition, welche als Einzelunternehmen geführt worden sei, habe ihre Tätigkeit eingestellt, die Gewerbeberechtigung wurde ruhend gemeldet. Grund der Betriebsaufgabe sei gewesen, dass sich die Betätigung einfach nicht mehr gerechnet habe.

Hinsichtlich ihres Gesundheitszustandes gab AG an, dass sie vor einiger Zeit an der Halswirbelsäule operiert worden und habe ein Implantat bekommen. Nun ergehe es ihr wieder relativ gut.

Sorgepflichten habe sie keine.

Hinsichtlich seiner persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse hat der Zweitbeschuldigte in der Berufungsverhandlung auf Befragen ergänzend angegeben:

Er sei nunmehr bei der C GmbH, einem Speditionsunternehmen, angestellt und verdiene dort monatliche ca. brutto € 3.000,00 (mal 14), ausbezahlt erhalte er nur € 1.100,00, das ist der unpfändbare Anteil. Es laufe nämlich derzeit ein Abschöpfungsverfahren (7 Jahre, Beginn vor Kurzem). Die vom Abschöpfungsverfahren umfassten Verbindlichkeiten betragen ca. € 2,3 Millionen.

An der gemeinsamen Ladungsadresse befinde sich ein Eigenheim, welches im Eigentum der AG stehe, aber mit Krediten jedenfalls bis zum Wert belastet ist. Die Zinsen werden bezahlt, über das weitere Schicksal des Eigenheimes wird noch entschieden werden.

Es bestehen keine Sorgepflichten.

Auch der Zweitbeschuldigte sei an der Wirbelsäule operiert worden und habe ebenfalls Implantate erhalten. Es gehe ihm aber den Umständen entsprechend.

Zum Sachverhalt verantwortete sich die Erstbeschuldigte wie folgt:

Sie sei Inhaberin und Verantwortliche des Einzelunternehmens AG gewesen. Sie sei auch verantwortlich gewesen für allfällige steuerliche Aspekte betreffend das Einzelunternehmen.

Sie sei aber, was steuerliche Angelegenheiten betrifft, eine „Null“ und habe der Beratung durch einen Steuerberater bedurft. Sie habe sich daher, was die versäumte Abschreibung des Verrechnungskontos bzw. die diesbezügliche Vorsteuerberichtigung betrifft, hinsichtlich der steuerlichen Aspekte nicht ausgekannt.

Sollte hinsichtlich des Einzelunternehmens in Bezug auf die nicht verbuchten Rechnungen für 2005 und 2006 ein Schuldspruch wegen Abgabenhinterziehungen zu fällen sein, so wäre auch sie die dafür zur Verantwortung zu Ziehende. Ihr Mann habe sich auf das Verfahren nur eingelassen und die Verantwortung auf sich genommen, weil er ihr helfen wollte.

Zur konkreten Arbeitsaufteilung im Einzelunternehmen: Die Rechnungen bzw. Gutschriften des Einzelunternehmens habe ihr Gatte erstellt, die Zahllasten oder Gutschriften für die Voranmeldung habe ihr Steuerberater ausgerechnet; die Umsatzsteuervoranmeldungen seien per Finanzonline durch HG dem Finanzamt übermittelt worden. Wenn Rechnungen bezahlt wurden, habe dies ihr Mann gewusst.

Wenn eine steuerliche Verantwortlichkeit zu tragen ist für Verfehlungen, sei aber sie deswegen verantwortlich, weil ihr das Unternehmen gehört habe.

Ergänzung durch HG: Anfangs seien die Voranmeldungen noch händisch erstellt worden. Die Voranmeldungen für die Jahre 2005 und 2006 beim Einzelunternehmen habe er erstellt. Die Angaben seiner Gattin zu Arbeitsaufteilung im Unternehmen seien zutreffend.

Die Erstbeschuldigte: Hinsichtlich der X TransportgesmbH sei sie für die Belege und das Rechenwesen deswegen verantwortlich gewesen, weil sie das Unternehmen gekauft habe. Sie habe die Belege monatlich gesammelt und dem damaligen Steuerberater Dr. B gegeben, damit dieser die Voranmeldungen erstelle.

Sie habe während der Jahre 2005 und 2006 vor Erstellung der Selbstanzeige keine Kenntnis davon gehabt habe, dass Rechnungen ins steuerliche Rechenwerk nicht aufgenommen worden sind. Hinsichtlich des konkreten Vorfalles könne sie sich nicht mehr erinnern.

Die Grundzüge im Unternehmen, die grobe Linie, wie man weiter vorzugehen habe, wurden zwischen ihr und HG besprochen. Sie hätten aber niemals darüber gesprochen, geschweige denn solches vereinbart, dass Rechnungen nicht ins steuerliche Rechenwerk aufgenommen werden sollten.

Die Erstbeschuldigte räume also im Ergebnis ein, eine grundsätzliche Verantwortlichkeit insoweit hinsichtlich der strafrelevanten Fakten gehabt zu haben, als sie als Einzelunternehmerin allenfalls ihre Sorgfalt bei der Überwachung ihrer Geschäfte verletzt hätte.

Keinesfalls aber habe sie eine Verantwortung zu tragen im Zusammenhang mit einer allfälligen Hinterziehung von Umsatzsteuervorauszahlungen für die Jahre 2005 und 2006,

veranlasst durch das nicht erfolgte Einstellen von Rechnungen ins steuerliche Rechenwerk; diesbezüglich habe ihr zu den Fälligkeitszeitpunkten jegliche Kenntnis gefehlt.

Der Zweitbeschuldigte: In Übereinstimmung mit der Verantwortung meiner Gattin sei er für die grundsätzliche Überwachung ihres steuerlichen Rechenwerkes somit nicht verantwortlich gewesen. Er bestreite also jedenfalls ein Verschulden hinsichtlich der Nichtauflösung des Verrechnungskontos betreffend die X TransportgesmbH hinsichtlich der zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuer für Wein, Fernsehreparatur und Brillen, sowie die Nichtentrichtung der KFZ-Steuern 2004 bis 2006.

Dies gelte aber nicht für die nicht verbuchten Rechnungen; wenn jemand diesbezüglich zur Verantwortung zu ziehen wäre, dann wäre er das.

Hinsichtlich der nicht entrichteten KFZ-Steuern wäre es so gewesen, dass diese zuerst im Leasingentgelt beinhaltet gewesen wäre. Dann aber hätten die Beschuldigten die Fahrzeuge selbst angemeldet und hätten selbst die KFZ-Steuern bezahlen müssen, was der Zweitbeschuldigte schlichtweg übersehen habe.

Laut Aktenlage sind AG und HG in finanzstrafrechtlicher Hinsicht unbescholten, AG ist in gerichtlicher Hinsicht vorbestraft (Abfrage Strafregister) wegen Beweismittelfälschung nach § 293 Abs. 1 Strafgesetzbuch (StGB) (Urteil BG Oberndorf vom 7. Oktober 2004) und Gläubigerbegünstigung nach § 158 Abs. 1 StGB (Urteil Landesgericht Salzburg vom 30. Mai 2007).

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige (hier: die erstbeschuldigte AG und die X TransportgesmbH) bzw. die Wahrnehmenden deren steuerlichen Interessen (hier laut seinen eigenen Angaben HG zumindest teilweise für das Einzelunternehmen der AG) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg. cit. insbesondere Abgabenerklärungen, wozu auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgabenrechtliche Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt.

Gemäß [§ 21 Abs. 1 UStG 1994](#) hatten im strafrelevanten Zeitraum ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer bzw. die Wahrnehmenden der steuerlichen Interessen desselben spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung auch des [§ 20 Abs. 2 UStG 1994](#) selbst zu berechnen war. Die Voranmeldung galt als Steuererklärung (siehe oben). Der Unternehmer (die Wahrnehmenden) hat (haben) eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Bei der Berechnung der Umsatzsteuerzahllasten waren wahrheitsgemäß sämtliche in den jeweiligen Voranmeldungszeitraum fallenden steuerpflichtigen Umsätze zu erfassen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 2 iVm. Abs. 3 Z. 1 UStG 1994 hatte ein Unternehmer, an den steuerpflichtige Umsätze ausgeführt worden sind, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn das Entgelt uneinbringlich geworden ist (hier: weil die leistende X TransportgesmbH außerstande gesetzt wurde, das Entgelt von der Leistungsempfängerin AG einzufordern). Eine derartige Berichtigung war bei der Berechnung der Zahllast (siehe oben) zu berücksichtigen.

Wurde die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet oder ergab sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfiel gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 bzw. laut § 1 einer Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl II 1998/206, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung. Ab dem 1. Jänner 2003 bis zum 31. Dezember 2010 galt Letzteres nur mehr für diejenigen Unternehmer, deren Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr die Summe von € 100.000,00 nicht überstiegen hatte. Diese Begünstigung kam für AG bzw. die X TransportgesmbH aufgrund der weitaus höheren Umsätze nicht in Betracht.

Gemäß [§ 21 Abs. 4 UStG 1994](#) wird der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er gemäß [§ 134 Abs. 1 BAO](#) bis Ende März des Folgejahres bzw. ab Ende April oder bei elektronischer Übermittlung bis Ende Juni des

Folgejahres (Rechtslage laut dem AbgÄG 2003, BGBl I 2003/124, ab dem 20. Dezember 2003) entsprechende Steuererklärungen abzugeben hat.

In gleicher Weise haben gemäß § 42 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 einkommensteuerpflichtige natürliche Personen für das abgelaufene Kalenderjahr Einkommensteuererklärungen einzureichen.

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

Dabei ist – entgegen der Ansicht des Erstsenaates, welcher als Instrument einer Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen die Abgabe unrichtiger Voranmeldungen vermutet – gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg. cit. eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn die selbst zu berechnende Abgaben (hier: Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] ganz oder teilweise nicht entrichtet werden.

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

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

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

Hingegen machte sich derjenige – anstelle von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG – einer Abgabenhinterziehung gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem er beispielsweise zur Verheimlichung seiner umsatzsteuerpflichtigen Erlöse Umsatzsteuervorauszahlungen nicht entrichtet, keine Umsatzsteuervoranmeldungen einreicht und auch jegliche weitere Information über diese Erlöse in den Steuererklärungen verheimlicht oder derartige Jahressteuererklärungen nicht einreicht, sodass die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer zu niedrig festgesetzt

wird. Ebenso liegt ein typischer Fall einer Hinterziehung von Umsatzsteuer nach § 33 Abs. 1 FinStrG vor, wenn im steuerlichen Rechenwerk zu Unrecht Vorsteuern geltend gemacht werden, Umsätze in zu geringer Höhe erklärt werden oder geltend gemachte Vorsteuern bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen (siehe oben) nicht nachträglich berichtigt werden, sodass bei erklärungsgemäßer Veranlagung die Umsatzsteuer für ein Veranlagungsjahr zu niedrig festgesetzt wurde.

Ebenso begeht derjenige eine Hinterziehung von Einkommensteuer nach § 33 Abs. 1 FinStrG, der zumindest bedingt vorsätzlich eine unrichtige Einkommensteuererklärung einreicht, in welcher erzielte Erlöse verheimlicht sind, und solcherart eine zu niedrige Festsetzung einer Einkommensteuer bewirkt.

Gemäß [§ 34 Abs. 1 FinStrG](#) macht sich der fahrlässigen Verkürzung von Umsatz- bzw. Einkommensteuer schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 leg. cit. bezeichneten Taten fahrlässig begeht.

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

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG hingegen wäre zu sprechen, wenn ein abgabepflichtiger Unternehmer vorsätzlich solcherart unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr zu bewirken versucht, wobei gemäß [§ 13 Abs. 2 FinStrG](#) eine Tat dann versucht ist, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt hat (indem er beispielsweise die Einreichung der Steuererklärungen beim Finanzamt unterlässt in der Hoffnung, die Abgaben würden im Schätzungswege nicht bzw. zu niedrig festgesetzt werden).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen, zumindest versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach § 33 Abs. 1 FinStrG konsumiert eine solche wegen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG.

Gemäß [§ 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Erhebung einer Kraftfahrzeugsteuer](#) (KfzStG) 1992, BGBl 1992/449 idgF, hat der Steuerschuldner der Kraftfahrzeugsteuer (der

Zulassungsbesitzer) dem zuständigen Finanzamt binnen Monatsfrist die Umstände anzuzeigen, die die Steuerpflicht begründen; bis zum 15. des auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden Kalendermonats hat er die Abgabe selbst zu berechnen und an das Finanzamt zu entrichten (Abs. 3 leg. cit.).

Auch hat der Steuerschuldner gemäß [§ 6 Abs. 4 KfzStG 1992](#) für jedes abgelaufene Kalenderjahr bis zum 31. März des darauf folgenden Kalenderjahres dem Finanzamt eine Steuererklärung über die steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge abzugeben.

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG machte sich in diesem Zusammenhang einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer zumindest bedingt vorsätzlich die selbst zu berechnende Kraftfahrzeugsteuer nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet. Dabei wirkt aber strafbefreiend, wenn der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesen Zeitpunkten die Höhe der geschuldeten Beträge bekannt gegeben wurde (was nicht geschehen ist).

Hat der Schuldner der Kraftfahrzeugsteuer bzw. der Wahrnehmende seiner steuerlichen Interessen vorsätzlich oder fahrlässig unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht (weil er entgegen [§ 6 Abs. 3 KfzStG 1992](#) die Einreichung der Anzeige unterlassen hat) eine Verkürzung von Kraftfahrzeugsteuer bewirkt (weil er entgegen [§ 33 Abs. 3 lit. b FinStrG](#) die Entrichtung der Selbstbemessungsabgabe unterlassen hat), hat er Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG bzw. fahrlässige Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG zu verantworten, welche gegebenenfalls die Strafbarkeit der geschilderten Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG konsumieren. Die Verkürzungen sind dabei jeweils am 15. Mai, 15. August, 15. November und 15. Februar des Folgejahres bewirkt.

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

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

Ihre Ermittlungen haben die Finanzstraßbehörden in ökonomischer Weise unter Bedachtnahme auf die Parteieninteressen zu führen.

Ein Aspekt dieser gebotenen Verfahrensökonomie ist es auch, dass für den Fall eines Verdachtes gegen mehrere Personen, an denselben Taten beteiligt gewesen zu sein (objektive Konnexität), oder eines sonstigen engen Zusammenhanges (Attraktionszuständigkeit) der Taten mehrerer Personen im Falle derselben Zuständigkeit der Finanzstraßbehörde erster Instanz die Verfahren gegen diese Personen (hier: gegen AG und HG) gemäß [§ 61 Abs. 1 FinStrG](#) zu verbinden sind.

Von einer derartigen Verbindung kann abgesehen werden, wenn dies zur Vermeidung von Verzögerungen oder Erschwerungen des Verfahrens oder zur Verkürzung der Verwahrung oder der Untersuchungshaft eines Beschuldigten dienlich erscheint ([§ 61 Abs. 2 FinStrG](#)).

Derartige Umstände haben aber in den gegenständlichen, zeitlich parallel geführten erstinstanzlichen Verfahren gegen AG und HG nicht vorgelegen.

Gemäß § 165 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 2 FinStrG ist innerhalb von fünf Jahren ab Einstellung ([§ 165 Abs. 6 FinStrG](#)) die Wiederaufnahme eines durch Einstellungsbescheid abgeschlossenen Finanzstraßverfahrens von Amts wegen zu verfügen, wenn ein ordentliches Rechtsmittel gegen die Entscheidung nicht zulässig ist (z.B. im Falle eines Einstellungsbescheides nach § 124 Abs. 1 FinStrG) und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht werden konnten, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens voraussichtlich eine im Spruch anders lautende Entscheidung (bzw. gleichwertig: gar keine Entscheidung auf Verfahrenseinstellung) herbeigeführt hätte.

Den vorgelegten Unterlagen in Verbindung mit den vorgenommenen Buchungsabfragen betreffend die Abgabekonten von AG und der X TransportgesmbH ist nun folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Nach wirtschaftlichem Scheitern des zweitbeschuldigten HG als Gesellschafter-Geschäftsführer mit der L GmbH (gegründet mit Gesellschaftsvertrag vom 4. Juni 1993, HG ab diesem Zeitpunkt alleiniger Geschäftsführer mit einer Beteiligung von 97,50 %, Konkurseröffnung durch Beschluss des Landesgerichtes Salzburg vom 11. Juli 2001, Aufhebung des Konkurses am 15. Dezember 2003 und amtswegige Löschung der Firma am 27. März 2004, siehe Firmenbuch) und der S GmbH (gegründet mit Gesellschaftsvertrag vom 28. Dezember 1995,

HG ab 30. Jänner 1998 alleiniger Geschäftsführer mit einer 80,00 %igen Beteiligung, am 30. April 2002 rechtskräftige Konkursabweisung mangels Vermögens und amtswegige Löschung der Firma am 6. Juli 2002, siehe Firmenbuch) verabredeten HG und seine vormals bei ihm in der L GmbH angestellte und ihn langjährig zuarbeitende Ehegattin AG, die unternehmerische Betätigung dermaßen fortzusetzen, dass in Hinkunft die erstbeschuldigte AG vordergründig als Transportunternehmerin nach außen in Erscheinung treten sollte.

Nach Einstellung des Betriebes der L GmbH durch den Masseverwalter trat daher AG gegenüber dem Finanzamt Salzburg-Land als gewerbliche Speditionsunternehmerin auf. Laut ihren Angaben (Formular Verf 24, eingereicht am 12. September 2001, bzw. Niederschrift vom 27. September 2001, siehe Veranlagungsakt zu StNr. 93/529/6244, Dauerakt) hat sie ihre Betätigung im August 2001 begonnen, wobei sie vom Wirtschaftstreuhänder Dr. B betreut wurde.

Wie die Beschuldigten aufgrund ihrer langjährigen Erfahrung mit andrängenden Gläubigern wussten, sollte es aber wohl zweckmäßig sein, angesichts des hohen Finanzierungsaufwandes das Kostenrisiko für die AG als Einzelunternehmerin einzudämmen bzw. kontrollierbar zu machen, indem beispielsweise eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung dazwischengeschaltet werden sollte. Auch wurde ohnehin eine Frächterkonzession für das Einzelunternehmen benötigt (Aussage AG am 27. März 2006, Finanzstrafakt AG zu StrNr. 093/2004/00410-001, Bl. 20). Die Erstbeschuldigte erwarb daher im September 2001 die Anteile an der X TransportgesmbH und übernahm die dortige Geschäftsführung (Firmenbuchabfrage).

Entgegen dem Anraten des auch die genannte GmbH betreuenden Dr. B (seine schriftliche Zeugenaussage vom 13. Juli 2007, Finanzstrafakt AG zu StrNr. 093/2007/00129-001, Bl. 90) wurde das operative Geschäft über die X TransportgesmbH ausgeübt, welche die Arbeitnehmer beschäftigte, als Leasingnehmer hinsichtlich der erforderlichen Fahrzeuge auftrat (dies im Widerspruch zur Aussage der AG vom 27. September 2001, wonach sie selbst die Fahrzeuge anmieten und an die X TransportgesmbH weitervermieten wollte) und die Kosten der durchgeführten Transporte (für Löhne, Treibstoffe, Versicherungen etc.) übernahm. Die erzielten Transportumsätze wurden jedoch ausschließlich über das Einzelunternehmen abgerechnet (siehe z.B. die Eingabe des Masseverwalters vom 3. Mai 2004, Veranlagungsakt X TransportgesmbH, Veranlagung 2002).

Eine unterjährige Weiterverrechnung des Aufwandes durch die X TransportgesmbH an die AG wurde nicht vorgenommen (Zeugenaussage Dr. B, Finanzstrafakt AG, letztgenannte StrNr.,

Bl. 90), wohl jedoch im Rechenwerk der Einzelunternehmerin ein Verrechnungskonto für die X TransportgesmbH eingerichtet, mit welchem zum Jahresabschluss 31. Dezember 2001 eine Verbindlichkeit der Erstbeschuldigten an die GmbH mit ATS 1,282.319,47 (umgerechnet € 93.189,80) ausgewiesen wurde (Veranlagungsakt der AG, StNr. 93/529/6244, Veranlagung 2001, eingereichte Bilanz), und auf Anraten des Dr. B zum Jahresabschluss 31. Dezember 2001 eine fremdübliche Verrechnung der Leistungen der X TransportgesmbH an AG in Form einer mehrwertsteuergerechten Gutschriftserteilung der Erstbeschuldigten an die GmbH vorgenommen (Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2007/00129-001, Bl. 91).

Am 30. April 2003 wurden die von Dr. B erstellten Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen betreffend das Veranlagungsjahr 2001 für die X TransportgesmbH beim damals noch zuständigen Finanzamt Braunau eingereicht und am 11. Juni 2003 antragsgemäß verbucht (siehe Abgabenkonto). Der Jahresabschluss der GmbH hat einen Umsatz von ATS 1,6 Millionen (€ 116.276,54), einen Gewinn von ATS 471.580,00 (€ 34.271,06) sowie die obgenannte Forderung gegen AG ausgewiesen (Veranlagungsakt der GmbH, Veranlagung 2001).

Am 5. Mai 2003 wurden die von Dr. B erstellten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen betreffend das Veranlagungsjahr 2001 für AG beim Finanzamt Salzburg-Stadt eingereicht und am 19. Mai 2003 erklärungskgemäß verbucht (siehe Abgabenkonto). Der Jahresabschluss des Einzelunternehmens hat einen Umsatz von ATS 1,9 Millionen (€ 138.078,39), einen Verlust von ATS -613.773,00 (€ -44.604,63) sowie ebenfalls in einem Verrechnungskonto eine Verbindlichkeit gegenüber der X TransportgesmbH in genannter Höhe ausgewiesen (Veranlagungsakt AG, Veranlagung 2001).

Mangels Bezahlung der an die X TransportgesmbH gelegten Honorarnote hat Dr. B seine Tätigkeit für die Erstbeschuldigte und die GmbH mit Ende 2003 eingestellt (Aussage Dr. B, Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2007/00129-001, Bl. 91).

Während des Jahres 2002 erfolgte keine Verrechnung der Leistungen der X TransportgesmbH an die AG – erkennbar daran, dass die am 15. März 2002, am 15. April 2002, am 15. Mai 2002, am 17. Juni 2002, am 22. Juli 2002, am 9. August 2002, am 30. September 2002, am 15. November 2002, am 13. Dezember 2002, am 17. Jänner 2003 und am 24. Februar 2003 beim Finanzamt Braunau eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen keine Umsätze, sondern lediglich Vorsteuern ausgewiesen haben (Umsatzsteuerakt betreffend die X TransportgesmbH, Teilakt 2002).

Eine Einreichung der am 31. März 2003 fälligen Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung der X TransportgesmbH für das Veranlagungsjahr 2002, in welchen die Leistungserbringung an die AG bzw. die Umsatzsteuer offen gelegt worden wäre, ist jedoch unterblieben; ebenso erfolgte keine nachträgliche Bekanntgabe entsprechender Umsatzsteuerzahllasten mittels berechtigter Voranmeldungen (Veranlagungsakt X TransportgesmbH, Veranlagung 2002 bzw. Buchungsabfrage).

Über das Vermögen der X TransportgesmbH ist am 25. März 2004 das Konkursverfahren eröffnet worden, wobei am 31. März 2004 die Schließung des Unternehmens angeordnet wurde (Ausdruck Insolvenzdatei, Veranlagungsakt GmbH, Dauerakt; irrtümlich im Finanzstrafakt der AG, StrNr. 093/2004/00410-001, Bl. 2, bzw. im Bericht der Umsatzsteuer-Sonderprüfung vom 25. Mai 2004 angegeben mit 5. April 2004).

Auf dem vom Masseverwalter übermittelten Verrechnungskonto der X TransportgesmbH betreffend die AG sind für 2002 ein Soll-Umsatz von € 108.995,27 und ein Haben-Umsatz von € 345.145,11 ausgewiesen (genannter Veranlagungsakt der GmbH, Veranlagung 2002).

Dazu der Masseverwalter in seiner Eingabe vom 3. Mai 2004: „... ist aus diesem Auszug ersichtlich, dass die Gemeinschuldnerin keine Umsätze getätigt hat. Es wurden lediglich, bedingt durch Reparaturen und dergleichen, gewisse Vorsteuerbeträge lukriert. Die Umsätze wurden ausschließlich über das Einzelunternehmen der Alleingesellschafterin der Gemeinschuldnerin, Frau AG, abgerechnet und verbucht. Frau AG hat eben von Zeit zu Zeit Gelder zur Verfügung gestellt, dass zumindest die notwendigsten Beträge bezahlt werden konnten. Das Verrechnungskonto weist daher einen entsprechenden Betrag aus.“ (genannter Veranlagungsakt der GmbH, Veranlagung 2002).

Im Zuge einer Außenprüfung im Frühjahr 2007 bei der Erstbeschuldigten wurde jedoch eine mit 31. Dezember 2002 datierte Gutschrift, RechnungsNr. 53/2002, der AG an die X TransportgesmbH aufgefunden, in welcher unter dem Titel „Zurverfügungstellung von Fahrpersonal für den Zeitraum 01.01.2002 - 31.12.2002“ ein Entgelt in Höhe von € 273.370,00 zuzüglich 20 % MwSt € 54.674,00 ausgewiesen war (Arbeitsbogen ABNr. 122017/03, Abschnitt Verrechnung X TransportgesmbH; Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2007/00129-001, Bl. 52).

Am 22. Juni 2004 hat AG die von ihrem neuen Steuerberater, der YT GmbH, auf Basis ihrer Angaben erstellten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für das Veranlagungsjahr 2002 beim Finanzamt Salzburg-Land eingereicht, welche am 26. Juli 2004 antragsgemäß verbucht

wurden. In den Erklärungen war bei einem Umsatz von € 679.636,01 ein Verlust von € - 143.903,67 ausgewiesen. Die obgenannte Vorsteuer aus der Gutschrift war bei der Berechnung der Jahresumsatzsteuer in Abzug gebracht worden (Außenprüfungsbericht betreffend AG, ABNr. 122017/07, vom 27. April 2007, Tz. 1, Darstellung letzter Satz; Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2007/00129-001, Bl. 43).

Anlässlich der Außenprüfung im Frühjahr 2007 zu ABNr. 122017/07 stellte der Prüfer überdies fest, dass im Rechenwerk der AG für 2002 nicht abzugfähige private Aufwendungen für französischen Wein in Höhe von € 591,48 zuzüglich geltend gemachter Vorsteuer in Höhe von € 118,30 sowie für die Reparatur eines Fernsehers in Höhe von € 91,62 zuzüglich geltend gemachter Vorsteuer in Höhe von € 18,32 enthalten gewesen waren (Bericht vom 27. April 2007, Tz. 2, Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2007/00129-001, Bl. 43 f). Diesbezüglich war AG durch den Ersten Senat der fahrlässigen Verkürzung von Umsatzsteuer in Höhe von € 136,62 betreffend das Veranlagungsjahr 2002 nach § 34 Abs. 1 FinStrG schuldig erkannt worden, wohl deswegen, weil der Steuerberatungskanzlei in diesem Zusammenhang von der Erstbeschuldigten keine ausreichende Information übermittelt worden war.

In Anbetracht der Arbeitsüberlastung angesichts der unternehmerischen Krise (siehe unten) und der relativen Geringfügigkeit des Vorganges ist es aber nachvollziehbar, dass dieses Detail der Aufmerksamkeit der Beschuldigten entgangen ist, weshalb insofern der Berufung der AG stattzugeben und das Verfahren im Zweifel gemäß §§ 136, 157 FinStrG einzustellen war.

Gleiches gilt jedenfalls auch für das diesbezügliche Begehren des Amtsbeauftragten ohne weitere begründende Ausführungen, in diesem Zusammenhang HG der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG schuldig zu sprechen: Ein Nachweis eines Verschulden ist der Aktenlage nicht zu entnehmen.

In seiner Eingabe vom 29. Juli 2004 führt der Masseverwalter betreffend das Veranlagungsverfahren für 2002 betreffend die insolvente X TransportgesmbH aus: „... ist es schwierig, für 2002 die entsprechenden Jahreserklärungen abzugeben, zumal prinzipiell eine Verrechnung von Leistungen zwischen der Gemeinschuldnerin und dem Einzelunternehmen der AG stattfinden müsste, jedoch nicht klar ist, in welcher Höhe die Beträge anzusetzen sind. Es wäre hier zweckmäßig, mit einer Schätzung vorzugehen. ...“ (Veranlagungsakt betreffend die GmbH, Veranlagung 2002).

Nach Vorliegen der Ergebnisse der USO-Prüfung vom 25. Mai 2004 folgte die Abgabenbehörde der Anregung des Masseverwalters und schätzte den Umsatz der GmbH für 2002 gemäß § 184 BAO mit einem Mittelwert aus dem erklärten Umsatz für 2001 und dem ermittelten Umsatz für 2003 (Bescheid vom 1. September 2004, Zahllast € 41.384,84; Buchungsabfrage).

Während des Jahres 2003 erfolgte weiterhin keine Verrechnung der Leistungen der X TransportgesmbH an die AG; die dem Finanzamt übermittelten Voranmeldungsdaten (z.B. am 16. Juli 2003, am 18. August 2003, am 15. September 2003, am 21. Oktober 2003, am 17. November 2003, am 15. Dezember 2003, am 15. Jänner 2004 und am 16. Februar 2004 betreffend Mai bis Dezember 2003) wiesen lediglich Vorsteuerguthaben aus (Niederschrift über eine USO-Prüfung bei der X TransportgesmbH vom 25. Mai 2004, Tz. 3; Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2004/00410-001, Bl. 2).

Eine nachträgliche Bekanntgabe entsprechender Umsatzsteuerzahllasten mittels berichtigter Voranmeldungen erfolgte nicht (Veranlagungsakt X TransportgesmbH, Veranlagung 2003 bzw. Buchungsabfrage).

In der erwähnten Außenprüfung im Frühjahr 2007 bei der Erstbeschuldigten wurde jedoch eine weitere Gutschrift, datiert mit 31. Dezember 2003, RechnungsNr. 32/2003, der AG an die X TransportgesmbH aufgefunden, in welcher unter dem Titel „Zurverfügungstellung von Fahrpersonal für den Zeitraum 01.01.2003 - 31.12.2003“ ein Entgelt in Höhe von € 265.923,54 zuzüglich 20 % MwSt € 53.184,71 ausgewiesen war (Arbeitsbogen ABNr. 122017/03, Abschnitt Verrechnung X TransportgesmbH).

Am 17. bzw. 20. September 2004 hat AG die von ihrem Steuerberater, der YT GmbH, auf Basis ihrer Angaben erstellten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für 2003 beim Finanzamt Salzburg-Land eingereicht bzw. wurden sie vom Steuerberater elektronisch übermittelt und am 17. September 2004 antragsgemäß verbucht. In den Erklärungen war bei einem Umsatz von € 578.724,44 ein Verlust von € -180.972,33 ausgewiesen. Die obgenannte Vorsteuer aus der Gutschrift war bei der Berechnung der Jahresumsatzsteuer in Abzug gebracht worden (Außenprüfungsbericht betreffend AG, ABNr. 122017/07, vom 27. April 2007, Tz. 1, Darstellung letzter Satz; Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2007/00129-001, Bl. 43).

Anlässlich der Außenprüfung im Frühjahr 2007 zu ABNr. 122017/07 stellte der Prüfer überdies fest, dass im Rechenwerk der AG für 2003 nicht abzugsfähige private Aufwendungen betreffend den Ankauf zweier Sehbrillen für die Erstbeschuldigte in Höhe von € 1.450,00 zuzüglich geltend gemachter Vorsteuer in Höhe von € 290,00 enthalten gewesen waren

(Bericht vom 27. April 2007, Tz. 2, Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2007/00129-001, Bl. 43 f). Diesbezüglich war AG durch den Ersten Senat der fahrlässigen Verkürzung von Umsatzsteuer in Höhe von € 290,00 betreffend das Veranlagungsjahr 2003 nach § 34 Abs. 1 FinStrG schuldig erkannt worden, wohl deswegen, weil der Steuerberatungskanzlei in diesem Zusammenhang von der Erstbeschuldigten keine ausreichende Information übermittelt worden war.

In Anbetracht der Arbeitsüberlastung angesichts der unternehmerischen Krise (siehe unten) und der relativen Geringfügigkeit des Vorganges ist es aber nachvollziehbar, dass dieses Detail der Aufmerksamkeit der Beschuldigten entgangen ist, weshalb insofern der Berufung der AG stattzugeben und das Verfahren im Zweifel gemäß §§ 136, 157 FinStrG einzustellen war.

Gleiches gilt jedenfalls auch für das diesbezügliche Begehren des Amtsbeauftragten ohne weitere begründende Ausführungen, in diesem Zusammenhang HG der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG schuldig zu sprechen: Ein Nachweis eines Verschulden ist der Aktenlage nicht zu entnehmen.

Eine Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung bzw. eine Einreichung der diesbezüglichen Voranmeldung für die X TransportgesmbH betreffend Jänner 2004 bis zum Fälligkeitstag, den 15. März 2004, ist nicht erfolgt (Buchungsabfrage).

In weiterer Folge (nach der Konkurseröffnung am 25. März 2004) sind dem Masseverwalter die abgabenrechtlichen Pflichten betreffend die X TransportgesmbH übertragen gewesen.

Anlässlich der genannten USO-Prüfung betreffend die Monate Februar 2003 bis März 2004 betreffend die GmbH führte der Prüfer in der Niederschrift vom 25. Mai 2004, ABNr. 203028/04, in Tz. 3 u.a. aus (Finanzstrafakt StrNr. 093/2004/00410-001, Bl. 2):

Im Prüfungszeitraum ... bzw. im gesamten Kalenderjahr 2003 wurde kein einziger Erlös erklärt. Die X TransportgesmbH hat in den abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen nur Gutschriften erklärt. Die USt-Guthaben resultieren aus der Erhaltung (Serviceverträge, Reparatur und Instandhaltung) von sechs Lastkraftwagen. Neben den Betriebskosten hat die X TransportgesmbH auch die Löhne und Lohnnebenkosten der Fahrer bezahlt.

Nach Auskunft von AG wurden die Ausgangsrechnungen für die Transporterlöse von der Einzelfirma AG in Rechnung gestellt. *Warum keine Weiterverrechnung der Kosten an die Einzelfirma erfolgte, konnte nicht geklärt werden.* Auch konnten Verträge zwischen der X TransportgesmbH und der AG Transporte nicht vorgelegt werden.

Die weiter zu verrechnenden Betriebsausgaben haben laut Prüfer für 2003 insgesamt € 275.128,00 betragen.

Mit Beschluss vom 4. Oktober 2004 war der Konkurs über die X TransportgesmbH nach Verteilung einer Quote von lediglich 0,00074375 % aufgehoben worden (Veranlagungsakt betreffend die GmbH, Dauerakt, Ausdruck Insolvenzdatei).

Mit Bescheid vom 15. März 2006, zugestellt am 17. März 2006, StrNr. 093/2004/00410-001, hat das Finanzamt Salzburg-Land als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen GA ein Untersuchungsverfahren u.a. wegen des Verdachtes eingeleitet, sie habe als Geschäftsführerin der X TransportgesmbH betreffend die Voranmeldungszeiträume Februar 2003 bis Februar 2004 eine Hinterziehung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nach § 33 Abs. 2 lit.a FinStrG in Höhe von insgesamt € 69.528,64 zu verantworten, weil sie – so aus dem Hinweis auf die Feststellungen der obgenannten USO-Prüfung gerade noch erschießbar – die Leistungserbringung der GmbH an das Einzelunternehmen unversteuert belassen hatte (Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2004/00410-001, Bl. 15 ff).

Anlässlich ihrer Beschuldigteneinvernahme am 27. März 2006 behauptete AG: „... Warum es zu keiner Erlösverrechnung zwischen der X TransportgesmbH und dem Einzelunternehmen gekommen ist bzw. durchzuführen ist, ist mir nicht klar. Es hat anlässlich des Kaufes der X TransportgesmbH mehrmals Besprechungen mit meinem Steuerberater Dr. B gegeben. ... Mir war nicht bewusst, dass zwischen dem Einzelunternehmen und der X TransportgesmbH eine Erlösverrechnung hätte durchgeführt werden müssen. Vom Steuerberater bin ich jedenfalls nie darauf hingewiesen worden. ...“ (Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2004/00410-001, Bl. 20).

Mit Bescheid vom 23. Jänner 2007, zugestellt am 24. Jänner 2007, wurde hierauf das Untersuchungsverfahren gegen AG unter Bezug auf die mangelnde Erweislichkeit der subjektiven Tatseite eingestellt (Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2004/00410-001, Bl. 21 f).

Es erschließt sich aus dem oben Dargestellten die simple Tatsache, dass durch die Entscheidungsträger betreffend die steuerlichen Angelegenheiten der AG und der X TransportgesmbH, sei es nun AG oder HG oder beide in einem Zusammenwirken, ein Ablauf der Erhebung der Umsatzsteuer bei beiden Unternehmen gewählt wurde, der gegenüber der Republik Österreich einen rechtswidrigen Kredit erzwungen hat. Das solches (auf der einen Seite Vorsteuerguthaben, auf der anderen Seite: keine Umsatzsteuerfestsetzung) wohl nicht mit rechten Dingen zugehen könnte, ist steuerliches Allgemeinwissen.

Wie in der Folge anlässlich der Einvernahme des Dr. B und anlässlich der Außenprüfung im Jahre 2007 hervorgekommen, war AG durch ihren Steuerberater über die abgabenrechtlich korrekte Vorgangsweise belehrt worden und war für 2002 bzw. 2003 beim Einzelunternehmen auch jeweils eine diesbezügliche Gutschrift mit Steuerausweis erstellt worden, wodurch das Vorbringen der AG sich nach Ansicht des Berufungssenates als bloße Schutzbehauptung erwiesen hat und in der Gesamtschau die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme des eingestellten Finanzstrafverfahrens – mit Ausnahme betreffend den Voranmeldungszeitraum Februar 2004 – vorgelegen haben.

Alternativ, wollte behauptet werden, die Gutschrift für 2003 wäre nicht zum Zeitpunkt der im Beleg ausgewiesenen Gutschriftserteilung gelegt worden, sondern erst nach der USO-Prüfung vom 25. Mai 2004 (bei welcher AG von der Verrechnungspflicht erst erfahren hätte) (aber wohl bei Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung am 17. September 2004), hätte die Geltendmachung der Vorsteuern gegen den umsatzsteuerrechtlichen Grundsatz verstoßen, dass diese erst für den Voranmeldungszeitraum zustehen kann, in welchem die Existenz der Rechnung bzw. Gutschrift als materiellrechtliche Voraussetzung vorgelegen wäre – sohin also der Verdacht einer Pflichtverletzung beim Einzelunternehmen vorgelegen wäre.

Eine (teilweise) Wiederaufnahme des eingestellten Finanzstrafverfahrens gegen AG ist jedoch unterblieben, ebenso wurde die diesbezügliche Verkürzung der Umsatzsteuern für 2002 bei der X TransportgesmbH als mögliche Hinterziehung von Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bzw. allenfalls als versuchte Hinterziehung nach §§ 33 Abs. 1, 13 FinStrG von der Finanzstrafbehörde erster Instanz nicht aufgegriffen.

Anlässlich der Außenprüfung im Frühjahr 2007 bei der Erstbeschuldigten war eine weitere Gutschrift, datiert mit 31. Dezember 2004, RechnungsNr. 26/2004, der AG an die X TransportgesmbH aufgefunden worden, in welcher unter der Bezeichnung „Aufwendungen laut Umsatzsteuerbescheid 2004 des Finanzamtes Salzburg-Land“ bzw. unter dem lakonischen Titel „Aufwendungen“ ein Entgelt in Höhe von € 94.890,00 zuzüglich 20 % MwSt € 18.978,00 ausgewiesen war (Arbeitsbogen ABNr. 122017/03, Abschnitt Verrechnung X TransportgesmbH). Der Hinweis in der Gutschrift bezieht sich offenbar auf eine am 1. Juli 2004 erfolgte bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuerauszahlungen bei der X TransportgesmbH für die Monate Jänner bis März 2004 (Buchungsabfrage).

Am 26. Mai 2006 wurden vom Steuerberater der AG, der YT GmbH, die auf Basis ihrer Angaben erstellten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für 2004 dem Finanzamt

Salzburg-Land elektronisch übermittelt und am 31. Juli 2006 antragsgemäß verbucht. In den Erklärungen war bei einem Umsatz von € 309.133,38 neuerlich ein Verlust von € -118.691,27 ausgewiesen. Die obgenannte Vorsteuer aus der Gutschrift war bei der Berechnung der Jahresumsatzsteuer in Abzug gebracht worden (Außenprüfungsbericht betreffend AG, ABNr. 122017/07, vom 27. April 2007, Tz. 1, Darstellung letzter Satz; Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2007/00129-001, Bl. 43).

Anlässlich der Außenprüfung im Frühjahr 2007 zu ABNr. 122017/07 stellte der Prüfer fest, dass im Rechenwerk der AG für 2004 das Verrechnungskonto betreffend die von der X TransportgesmbH gegenüber dem Einzelunternehmen erbrachten Leistungen zum Jahresabschluss noch immer einen Stand von € 446.560,18 aufgewiesen hat, obwohl zu diesem Zeitpunkt festgestanden hat, dass diese Verbindlichkeit von der Erstbeschuldigten nach abgewickelter Insolvenz der GmbH und einer diesbezüglichen Resignation des Masseverwalter ob der fehlenden Einbringlichkeit (siehe das oben zitierte Schreiben des Masseverwalters vom 29. Juli 2004) nie mehr bezahlt werden würde, weshalb sie richtigerweise gewinnerhöhend aufzulösen und die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Vorsteuern (siehe die obigen Ausführungen) zu berichtigen gewesen wären. Mangels Berücksichtigung dieses Sachverhaltes war bei der AG betreffend das Veranlagungsjahr 2004 die Umsatzsteuer um € 74.426,70 und die Einkommensteuer um € 23.805,20 zu niedrig festgesetzt worden (Bericht vom 27. April 2007, Tz. 1, Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2007/00129-001, Bl. 43). Diesbezüglich war AG durch den Erstsensat der fahrlässigen Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG schuldig erkannt worden, ein entsprechender Vorwurf auch gegenüber HG war – wie der Amtsbeauftragte bemängelt, zu Unrecht – fallen gelassen worden.

Zum Einwand der Verteidigung eines sogenannten „Nullsummenspiels“, womit gemeint war, dass sich die steuerlichen Verschiebungen zwischen der X TransportgesmbH und der Einzelunternehmerin durch den in der Folge ergangenen Haftungsbescheid egalisiert hätten und keine Verkürzungen durch die nicht erfolgten Berichtigungen vorgelegen wären (Vorbringen des Verteidigers am 2. August 2007, Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2007/00129-001, Bl. 96), genügt es, anzumerken, dass – abgesehen von der Unzulässigkeit entsprechender Saldierungen für Zwecke des Finanzstrafverfahrens – die Abgabenerhebung durch den Haftungsausspruch lediglich den bei der Abgabenfestsetzung für die X TransportgesmbH zum Ansatz gebrachten Abgabenteil (als Gegenstück zu den durch die AG geltend gemachten Vorsteuern) betroffen hat, nicht aber irgendetwas am Wegfall der Verbindlichkeit im steuerlichen Rechenwerk der AG geändert hat. Der Entfall der Forderung im

(unzulänglichen) Rechenwerk der GmbH führte, soweit die Forderung überhaupt umsatzsteuerrechtlich erfasst war (bloße Schätzung für 2002), wirtschaftlich gesehen auch zu einer Abschreibung der Verbindlichkeit und entsprechender „Berichtigung“ der Umsatzsteuerschuld bei der X TransportgesmbH. Soweit sich daraus eine Diskrepanz zwischen der Haftungsforderung des Abgabengläubigers an AG und der, wirtschaftlich gesehen, verbleibenden uneinbringlichen Umsatzsteuerschuld bei der GmbH (abbildend die abzuschreibende Vorsteuer der AG) erschließt, wäre darauf zu verweisen, dass ja auch Forderung der Republik Österreich gegenüber der Erstbeschuldigten – siehe auch die Angaben der AG zu ihren wirtschaftlichen Verhältnissen – uneinbringlich geworden ist (Buchungsabfragen, Einbringungsakten).

Mit der Behauptung, AG sei mit Einkommensteuer belastet worden, ohne dass dem ein tatsächliches Einkommen gegenüber gestanden habe, übersieht die Verteidigung den Vorteilserwerb der AG infolge des Entfalls der Verbindlichkeiten aus der Leistungsverrechnung der GmbH. Hätte AG ihre Gebarung im Rahmen eines einzigen Unternehmens geführt, hätte der Entfall der Verbindlichkeiten aus betrieblichen Aufwendungen, die nunmehr nicht bei der X TransportgesmbH, sondern in der zusammengefassten Buchhaltung der AG erfasst worden wären, zu einem gleichartigen außerordentlichen Erlös geführt.

Aus der Aktenlage erschließt sich im Zusammenhang mit den bisherigen Ausführungen das verzweifelte und letztlich erfolglose Bestreben des beschuldigten Ehepaares AG und HG, im beschriebenen Zeitraum bei insgesamt ungenügender Ertragslage und übermächtiger Konkurrenz einen Speditions- bzw. Transportbetrieb aufrecht zu erhalten, wobei die Beschuldigten in der Unternehmensführung intensiv zusammengearbeitet haben.

Die fehlende Rentabilität bzw. die Finanzierungskosten des äußerst kapitalintensiven Gewerbes haben die Beschuldigten beständig immer wieder zu Überlegungen und Entscheidungen gezwungen, wie sie eine ausreichende Liquidität zur Fortführung des Betriebes aufbringen könnten, und weiters, welche Forderungen andrängender Gläubiger vordringlich – aus der Sicht von AG und HG – zu begleichen wären oder allenfalls zurückgestellt werden könnten.

Daher war nach allgemeiner Lebenserfahrung der Anreiz groß, in Bezug auf die Organisation des Betriebes bzw. die steuerliche Ausgestaltung auch gewagte Konstruktionen in Anspruch zu nehmen – dies auch auf die Gefahr hin, den Boden der Legalität zu verlassen.

In Bezug auf die Aufsplittung des Betriebes auf ein Einzelunternehmen der AG und die X TransportgesmbH bzw. in Bezug auf die interne Kostenverrechnung zwischen AG und der GmbH bedeutet dies, dass der Sachverhalt – entgegen der Beteuerungen der Beschuldigten – zwecks Gläubigerabschirmung und Lukrierung zusätzlicher Geldmittel Gegenstand fortdauernder Überlegungen von AG und HG gewesen war – was sich sogar noch fortsetzte in einen Zeitraum, zu welchem die X TransportgesmbH bereits aufgegeben werden musste und die dort aushaftenden Schulden nicht mehr bedient wurden.

Trotz der offenkundigen Merkwürdigkeit, dass eigentlich im Normalfall im Unternehmensverband die Mehrwertsteuer kein Kosten- oder Ertragsfaktor sein sollte, wurde gegenüber dem Fiskus noch die Vorsteuer beansprucht und in der Buchhaltung der Anschein aufrechterhalten, als ob AG noch ein Verrechnungsguthaben der X TransportgesmbH begleichen müsste, dies – im Zweifel zugunsten für die Beschuldigten nicht zwingend widerlegbar – möglicherweise im Irrtum über den Umstand, dass ein Ausspruch einer (wie es sich zeigte: in der Folge uneinbringlichen) Abgabenhaftung der Geschäftsführerin gegenüber dem Fiskus auch allenfalls in Bezug auf uneinbringliche Umsatzsteuer aus der ebenfalls uneinbringlichen Leistungsforderung der GmbH an das Einzelunternehmen nicht dazu führen wird, dass im Verhältnis zwischen dem Einzelunternehmen und der genannten GmbH der gutgeschriebene Kostenersatz an die X TransportgesmbH eingefordert werden würde.

Laut eigenen Angaben der Beschuldigten (siehe oben) hat HG die Gutschrift vom 31. Dezember 2004 an die X TransportgesmbH verfasst, wobei ein unmittelbarer Zusammenhang zu dem erwähnten Haftungsbescheid an die AG und dem oben genannten, an die GmbH ergangenen Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid festzustellen ist.

Nicht diese Gutschriftserteilung erweist sich jedoch als der finanzstrafrechtlich relevante Aspekt, sondern die unterbliebene Wertberichtigung der Verbindlichkeit gegenüber die GmbH und daraus folgend die unterbliebene Berichtigung der diesbezüglich geltend gemachten Vorsteuern, welche durch den Sachbearbeiter L der Steuerberatungskanzlei YT GmbH vorzunehmen gewesen wäre.

Wenn L anlässlich seiner zeugenschaftlichen Einvernahme am 15. Juli 2009 erklärte, dass er nicht erkannt habe, ob noch Verbindlichkeiten aus der Geschäftsbeziehung X TransportgesmbH und AG bestanden haben, und weiters, dass er die Verbindlichkeiten aus Gründen der Bilanzvorsicht [unberichtigt] stehen habe lassen (Finanzstrafakt HG, StrNr. 093/2007/00129-002, Bl. 110), wird offensichtlich, dass er bei seiner Entscheidung nur unzureichend über die aktuellen Gegebenheiten informiert gewesen ist.

Diese Information hätte/n ihm diejenige Person / diejenigen Personen zukommen lassen müssen, welche zur Offenlegung des abgabenrechtlichen Sachverhaltes verpflichtet gewesen ist / sind: Dies ist im gegenständlichen Fall in erster Linie AG als abgabenpflichtige Unternehmerin und Einkommensteuerpflichtige gewesen.

Dies hätte auch HG sein können, wenn er diesbezüglich als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen seiner Ehegattin konkret in Bezug auf die Erstellung der Jahressteuererklärungen eine Aufgabe übernommen hätte. Einen solchen Umstand vermochte der Berufungssenat jedoch nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit festzustellen.

Zu prüfen ist, ob der Zweitbeschuldigte nicht etwa einen sonstigen Beitrag dahingehend geleistet hätte, dass er beispielsweise AG in einem entsprechenden finanzstrafrechtlich relevanten Fehlverhalten bestärkt hätte.

In Anbetracht der Einlassungen der Beschuldigten und der beschriebenen Akten- und Beweislage ist für den Berufungssenat zu vermuten, dass AG der Steuerberatungskanzlei die ihrer Ansicht nach relevanten Informationen bzw. Unterlagen nach entsprechender Absprache mit ihrem Ehemann (zumal in Bezug auf die erwähnte neuerliche Gutschrift) zur Verfügung gestellt hat, wobei im Zweifel zugunsten der Erstbeschuldigten anzunehmen ist, dass eine ausreichende Beratung über die erforderliche Wertberichtigung der Verbindlichkeit bzw. Berichtigung der Vorsteuer (nach Resignation des Masseverwalters und Aufhebung des Konkursverfahrens) unterblieben ist.

Mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit ist aber eine diesbezügliche konkrete Einflussnahme des HG auf das Verhalten seiner Ehegattin nicht erweislich.

In Anbetracht der Komplexität des Sachverhaltes ist nach Ansicht des Berufungssenates weiters eine diesbezügliche vorsätzliche Vorgangsweise der Erstbeschuldigten trotz ihrer beschriebenen Motivlage zur rechtswidrigen Abgabenvermeidung nicht erweisbar.

Hätte aber AG die ihr gebotene, mögliche und zumutbare Sorgfalt aufgewendet, hätte sie die objektiv und auch mit ihren intellektuellen Mitteln zu erkennende – oben beschriebene – abgabenrechtliche Merkwürdigkeit registriert und in der das Einzelunternehmen betreuenden Steuerberatungskanzlei oder bei den ohnehin häufig einschreitenden Beamten des Finanzamtes Rücksprache halten können. Die solcherart gewonnene Auskunft hätte sie – der Erstbeschuldigten insoweit zu ihren Gunsten eine Abgabenredlichkeit unterstellt – dazu angeleitet, dem Sachbearbeiter der Steuerberatungskanzlei eine ergänzende ausreichende

Information zu liefern, mit welcher ohne Schwierigkeiten eine korrekte abgabenrechtliche Behandlung des Vorganges möglich gewesen wäre.

Möglicherweise auch in Anbetracht einer bereits hervorscheinenden Kostspieligkeit der richtigen steuerlichen Handlungsweise (siehe die USO-Prüfung vom 25. Mai 2004, deren Ergebnisse der Erstbeschuldigten bekannt waren) hat AG aber allfällige Bedenken beiseitegewischt und keine weiteren Informationen eingeholt bzw. weitergegeben – dies mit der Folge, dass die nicht mehr zu begleichende Verbindlichkeit gegenüber der X TransportgesmbH und die diesbezüglichen Vorsteuern im steuerlichen Rechenwerk der AG unberichtigt geblieben sind.

Soweit eingewendet wurde, L habe vor der Betriebsprüfung im Jahre 2007 – wohl gegenüber der Erstbeschuldigten – mitgeteilt, dass das Verrechnungskonto „irgendwann“ aufgelöst gehöre, steht dies nicht im Widerspruch zur Feststellung, dass L über den Sachverhalt nur unzureichend informiert gewesen ist.

Dass eine unzureichende Information des Sachbearbeiters der YT GmbH in finanzstrafrechtlich sensiblen Bereichen des Rechenwerkes der AG kein Einzelfall gewesen ist, ergibt sich auch aus den von der Verteidigung zitierten Selbstanzeigen, in welchen der tatsächliche Sachverhalt nur unzulänglich wiedergegeben worden war (siehe unten).

AG hat daher für das Veranlagungsjahr 2004 eine fahrlässige Verkürzung von Umsatzsteuer in Höhe von € 74.426,70 und Einkommensteuer in Höhe von € 23.805,20 gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

Dem diesbezüglichen Berufungsbegehren des Amtsbeauftragten hinsichtlich des Zweitbeschuldigten war jedoch im Zweifel der Erfolg zu versagen.

Die verkürzte Umsatzsteuer für 2004 wurde von AG nachträglich im Ausmaß von € 27.053,63 beglichen; die restliche Umsatzsteuer sowie der gesamte Betrag an verkürzter Einkommensteuer haften unentrichtet aus (Buchungsabfrage).

Betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2005 sowie Jänner bis Dezember 2006 hat der Zweitbeschuldigte laut den Angaben der Beschuldigten die Gutschriften bzw. Rechnungen erstellt, die Zahllasten berechnet und der Abgabenbehörde per Finanz-Online die Voranmeldungen übermittelt (siehe auch die Buchungsabfrage betreffend das Abgabekonto der AG).

Vor Beginn einer Betriebsprüfung am 26. Februar 2007 für die Jahre 2002 bis 2004 bzw. Umsatzsteuernachschau für die Voranmeldungszeiträume Jänner 2005 bis Februar 2007 bei der AG hat die YT GmbH für AG Selbstanzeigen in Form zweier schriftlicher Eingaben erstattet, wobei jeweils gleichlautend ausgeführt wurde wie folgt (Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2007/00129-001, Bl. 30 ff, 35 ff):

„Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG

Steuernummer: {Steuernummer der AG}

Steuerpflichtige: AG

Namens und auftrags unserer o.a. Mandantschaft erstatten wir vor Beginn der Betriebsprüfung für die Jahre 2004-2004 Selbstanzeige zu folgendem Sachverhalt:

Im Jahr 2005 [bzw. 2006] wurden aufgrund eines EDV-Fehlers zum Teil Umsätze aus dem Fakturenprogramm nicht automatisch in die Buchhaltung übernommen. Die Umsatzsteuervoranmeldungen haben sich als demnach unvollständig ergeben.“

Und weiters:

„Aus der durchgeführten Ust-Verprobung ergab sich eine Restschuld von EUR 18.646,91 (siehe dazu die beiliegende Berechnung).“ [Selbstanzeige für 2005]

„Nicht erfasst wurde die Umsatzsteuer lt. beiliegender Listen ‚Nicht verbuchte Rechnungen 2006‘ und ‚Nicht verbuchte Gutschriften 2006‘.

	Netto	Umsatzsteuer
Rechnungen	202.463,88	40.492,75
Gutschriften	-66.880,57	-13.376,11
Summe	135.583,31	27.116,64

YT GmbH

{Unterschrift des L}

Der Selbstanzeige für 2005 war ein Berechnungsblatt über eine Umsatzsteuer-Verprobung des Rechenwerkes, offenbar mit Stand nach nachträglicher Erfassung fehlender Geschäftsfälle durch die Steuerberatungskanzlei beigegeben (Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2007/00129-001, Bl. 34).

Der Selbstanzeige für 2006 waren die erwähnten zwei Listen beigegeben, in denen offenbar vorerst nicht erfasst gewesene Geschäftsfälle mit Belegnummern, aber ohne Nennung der Geschäftspartner, aufgezählt waren (Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2007/00129-001, Bl. 31 f).

Gemäß [§ 29 Abs. 5 FinStrG](#) in der zur Tatzeit bzw. zum Zeitpunkt der erstinstanzlichen Entscheidungen geltenden Fassung (vgl. § 4 Abs. 2 FinStrG) entfalten Selbstanzeigen – bei Vorliegen der übrigen rechtlichen Voraussetzungen – eine strafbefreiende Wirkung nur für die Personen, für die sie erstattet werden.

Entgegen der Behauptung des HG vor dem Spruchsenat am 3. Februar 2009 wurden die Selbstanzeigen vom Zweitbeschuldigten – siehe oben – nicht unterfertigt.

Da nach dem objektiven Erklärungsgehalt der Prozessklärungen jedenfalls die Selbstanzeigen nicht für HG erstattet wurden, kann der Zweitbeschuldigte einen derartigen Strafaufhebungsgrund im Sinne des [§ 82 Abs. 3 lit. d FinStrG](#), letzte Alternative, nicht für sich in Anspruch nehmen – solches wurde im Berufungsverfahren auch nicht mehr behauptet.

Jahressteuererklärungen für die AG betreffend die Veranlagungsjahre 2005 und 2006 waren bei Prüfungsbeginn noch nicht bei der Abgabenbehörde eingereicht worden (siehe die „Aktuelle Fallinformation“ im Arbeitsbogen zu ABNr. 122017/07) – es waren ja auch die Erklärungen für 2004 erst am 26. Mai 2006 eingelangt und am 31. Juli 2006 verbucht worden (siehe oben).

In seinem Bericht vom 27. April 2007 (Arbeitsbogen; (Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2007/00129-001, Bl. 39 ff) führte der Prüfer aus:

„Tz. 4 Selbstanzeige iSd. § 29 FinStrG

....

Aufgrund der [der] Selbstanzeige beiliegenden Aufstellungen ergeben sich folgende Änderungen der Bemessungsgrundlagen:

	2005	2006
Nicht verbuchte Rechnungen	94.545,20	202.463,88
davon 20 % USt	18.894,07	40.492,75
Nicht verbuchte Gutschriften	4.575,00	66.880,57
davon 20 % VSt	900,00	13.376,11

Differenz lt. Aussenprüfung	17.994,07	27.116,64
-----------------------------	-----------	-----------

Tz. 5 Nachschau USt 2006

Im Zuge der Nachschau Umsatzsteuer für den Zeitraum 2006 wurde festgestellt, dass die Rechnungen mit der Nummer 399/2006 und 529/2006 weder in der Selbstanzeige noch in der Buchhaltung bzw. den UVA erfasst wurden. Die entsprechenden Ausgangsrechnungen sind den Erlösen hinzuzurechnen bzw. der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen.

	Netto	USt 20 %
Rechnung 399/2006 vom 26.5.2006	2.170,00	434,00
Rechnung 529/2006 vom 18.8.2006	410,00	0,00
Hinzurechnung lt. Aussenprüfung 2006	2.580,00	434,00"

Die Feststellungen des Prüfers, aus welchen sich eine Nichtentrichtung von Teilen der Umsatzsteuerzahllasten betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner 2005 bis Dezember 2006 bei gleichzeitiger Nichtbekanntgabe der genannten Beträge in den an die Abgabenbehörde übermittelten Voranmeldungen ergibt, werden nicht bestritten und ergeben sich schlüssig aus den vorgelegten Unterlagen.

Den vorgelegten Listen und Verbindung mit diesbezüglichen Kontoausdrucken und Belegkopien (Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2007/00129-001, Beilagen) ist die tatsächliche Verteilung der verkürzten Umsatzsteuervorauszahlungen wie folgt zu entnehmen (wobei in freier Beweiswürdigung mangels weiterer Anhaltspunkte der Zeitpunkt des Entstehens der Umsatzsteuerschuld jeweils dem Rechnungsdatum zugeordnet wird):

Voranmeldungs- zeitraum	Datum der Rechnung bzw. Gutschrift	BelegNr.	Nettobetrag	Umsatzsteuer
Mai 2005	6.5.2005	158/2005	1.356,00	271,20
	13.5.2005	175/2005	207,00	41,40
	13.5.2005	166/2005	619,50	123,90
	13.5.2005	165/2005	2.015,14	403,03
	13.5.2005	164/2005	306,50	79,30
	13.5.2005	161/2005	745,97	149,19

	20.5.2005	173/2005	2.004,50	400,90
	24.5.2005	28/2005	-75,00	-15,00
	27.5.2005	182/2005	1.662,51	332,50
	31.5.2005	185/2005	740,90	148,18
	31.5.2005	174/2005	6.164,00	1.232,80
				3.167,40
Juni 2005	10.6.2005	186/2005	301,00	60,20
	10.6.2005	195/2005	980,60	196,12
	14.6.2005	27/2005	-150,00	-30,00
	14.6.2005	6/2005	-480,00	-96,00
	14.6.2005	197/2005	480,00	96,00
	14.6.2005	200/2005	150,00	30,00
	14.6.2005	196/2005	75,00	15,00
	14.6.2005	198/2005	885,00	177,00
	14.6.2005	199/2005	15,00	3,00
	14.6.2005	201/2005	480,00	96,00
	14.6.2005	222/2005	90,00	18,00
	17.6.2005	212/2005	393,60	78,72
	22.6.2005	213/2005	600,00	120,00
	22.6.2005	214/2005	405,00	81,00
	22.6.2005	215/2005	75,00	15,00
	22.6.2005	216/2005	180,00	36,00
	22.6.2005	218/2005	435,00	87,00
	22.6.2005	219/2005	60,00	12,00
	22.6.2005	220/2005	120,00	24,00
	22.6.2005	221/2005	525,00	105,00
	22.6.2005	223/2005	90,00	18,00
	22.6.2005	224/2005	1.080,00	216,00
	22.6.2005	225/2005	225,00	45,00
	22.6.2005	26/2005	-1.080,00	-216,00

	22.6.2005	22/2005	-525,00	-105,00
	22.6.2005	21/2005	-120,00	-24,00
	22.6.2005	25/2005	-435,00	-87,00
	22.6.2005	12/2005	-75,00	-15,00
	24.6.2005	233/2005	594,00	118,80
	30.6.2005	227/2005	7.426,33	1.485,27
	30.6.2005	241/2005	731,20	146,24
	30.6.2005	13/2005	-225,00	-45,00
	30.6.2005	15/2005	-90,00	-18,00
	30.6.2005	17/2005	-60,00	-12,00
	30.6.2005	14/2005	-180,00	-36,00
	30.6.2005	18/2005	-405,00	-81,00
	30.6.2005	19/2005	-600,00	-120,00
				2.394,35
August 2005	5.8.2005	285/2005	2.006,80	401,36
	12.8.2005	293/2005	1.400,00	280,00
	31.8.2005	320/2005	4.500,00	900,00
	31.8.2005	328/2005	1.414,50	282,92
				1.864,28
September 2005	16.9.2005	347/2005	2.686,00	537,20
	23.9.2005	349/2005	2.969,44	593,89
	30.9.2005	357/2005	2.997,71	599,54
	30.9.2005	353/2005	7.362,78	1.472,56
				3.203,19
Oktober 2005	14.10.2005	371/2005	2.076,64	415,33
	28.10.2005	397/2005	1.963,44	392,69
	31.10.2005	389/2005	7.219,43	1.443,89
				2.251,91
November 2005	4.11.2005	414/2005	1.876,20	375,24
	18.11.2005	422/2005	2.490,01	498,00

	30.11.2005	442/2005	9.597,21	1.919,44
				2.792,68
Dezember 2005	9.12.2005	463/2005	2.589,11	517,82
	16.12.2005	469/2005	3.158,18	631,64
	30.12.2005	491/2005	5.854,00	1.170,80
				2.320,26
Jänner 2006	20.1.2006	9/2006	1.480,00	296,00
	20.1.2006	20/2006	2.698,81	539,76
	25.1.2006	25/2006	2.010,00	402,00
	27.1.2006	26/2006	12.405,80	2.481,16
	31.1.2006	29/2006	5.673,90	1.134,78
	27.1.2006	34/2006	580,00	116,00
	31.1.2006	62/2006	525,00	105,00
	31.1.2006	63/2006	495,00	99,00
				5.173,70
Februar 2006	10.2.2006	56/2006	1.620,00	324,00
	17.2.2006	77/2006	718,78	143,76
	10.2.2006	81/2006	3.608,05	721,61
	28.2.2006	82/2006	4.500,00	900,00
	29.2.2006	102/2006	4.220,71	844,14
				2.933,51
März 2006	10.3.2006	119/2006	1.892,17	378,43
	24.3.2006	143/2006	9.677,93	1.935,59
	24.3.2006	148/2006	2.475,17	495,03
	31.3.2006	155/2006	360,00	72,00
	31.3.2006	176/2006	2.897,94	579,59
				3.460,64
April 2006	14.4.2006	206/2006	3.157,27	631,45
	28.4.2006	235/2006	7.418,95	1.483,79
	28.4.2006	247/2006	835,00	167,00

	28.4.2006	252/2006	3.563,17	712,63
				2.994,87
Mai 2006	19.5.2006	301/2006	3.557,77	711,55
	26.5.2006	303/2006	2.700,00	540,00
	26.5.2006	399/2006	2.170,00	434,00
	31.5.2006	314/2006	6.182,12	1.236,42
				2.921,97
Juni 2006	9.6.2006	338/2006	1.480,00	296,00
	23.6.2006	350/2006	1.200,00	240,00
	23.6.2006	355/2006	850,00	170,00
	30.6.2006	374/2006	7.464,67	1.492,93
				2.198,93
Juli 2006	31.7.2006	426/2006	5.757,72	1.151,54
	28.7.2006	429/2006	1.850,00	370,00
				1.521,54
August 2006	4.8.2006	440/2006	570,00	114,00
	4.8.2006	441/2006	570,00	114,00
	4.8.2006	442/2006	655,00	131,00
	4.8.2006	443/2006	540,00	108,00
	4.8.2006	444/2006	730,00	146,00
	4.8.2006	445/2006	750,00	150,00
	4.8.2006	446/2006	570,00	114,00
	4.8.2006	447/2006	350,00	70,00
	11.8.2006	464/2006	12.820,00	2.564,00
	11.8.2006	465/2006	756,00	151,20
	11.8.2006	466/2006	630,00	126,00
	11.8.2006	468/2006	780,00	156,00
	11.8.2006	475/2006	780,00	156,00
	11.8.2006	484/2006	684,00	136,80
	18.8.2006	487/2006	588,00	117,60

	18.8.2006	488/2006	780,00	156,00
	31.8.2006	494/2006	5.966,58	1.193,32
	11.8.2006	496/2006	756,00	151,20
	31.8.2006	497/2006	723,80	144,76
	18.8.2006	504/2006	418,00	83,60
	31.8.2006	534/2006	684,00	136,80
				6.220,28
September 2006	22.9.2006	532/2006	684,00	136,80
	29.9.2006	539/2006	4.500,00	900,00
	31.12.2006	2/2006	-360,00	-72,00
	31.12.2006	7/2006	-1.620,00	-324,00
	31.12.2006	8/2006	-525,00	-105,00
	31.12.2006	9/2006	-495,00	-99,00
	31.12.2006	10/2006	-835,00	-167,00
	31.12.2006	13/2006	-723,00	-144,60
				125,20
Oktober 2006	9.10.2006	567/2006	48.522,57	9.704,51
	31.12.2006	15/2006	-48.522,57	-9.704,51
				0,00
November 2006	10.11.2006	620/2006	2.430,00	486,00
	31.12.2006	16/2006	-2.430,00	-486,00
	10.11.2006	621/2006	195,00	39,00
	31.12.2006	18/2006	-195,00	-39,00
	10.11.2006	622/2006	360,00	72,00
	31.12.2006	19/2006	-360,00	-72,00
	10.11.2006	623/2006	10.215,00	2.043,00
	31.12.2006	20/2006	-10.215,00	-2043,00
	17.11.2006	631/2006	135,00	27,00
	31.12.2006	11/2006	-135,00	-27,00
	24.11.2007	643/2006	405,00	81,00

	31.12.2006	12/2006	-405,00	-81,00
	30.11.2006	653/2006	60,00	12,00
	31.12.2006	14/2006	-60,00	-12,00
				0,00
			gesamt	45.544,71

Zugunsten für die Beschuldigten wurden bei der obigen Aufstellung sämtliche im Rechenwerk vorerst nicht erfasst gewesenen Gutschriften ebenfalls abgezogen, sodass sich für die Voranmeldungszeiträume Mai 2005 bis September 2006 eine Summe an verheimlicht gewesenen Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von € 45.544,71 (05/05 € 3.167,40 + 06/05 € 2.394,35 + 08/05 € 1.864,28 + 09/05 € 3.203,19 + 10/05 € 2.251,91 + 11/05 € 2.792,68 + 12/05 € 2.320,26 + 01/06 € 5.173,70 + 02/06 € 2.933,51 + 03/06 € 3.460,64 + 04/06 € 2.994,87 + 05/06 € 2.921,97 + 06/06 € 2.198,93 + 07/06 € 1.521,54 + 08/06 € 6.220,28 + 09/06 € 125,20) ergibt.

Das Vorbringen in den Selbstanzeigen, die Ursache für die Nichterfassung der Umsätze wäre in einem „EDV-Fehler“, soll wohl heißen, in einem Programmfehler der verwendeten Software, gelegen, hat im laut Aktenlage keine Bestätigung durch Beweisergebnisse gefunden.

Der Zeuge L spricht zwar von einem EDV-Fehler, vermag dies tatsächlich aber bei seiner Befragung am 15. Juli 2009 nicht inhaltlich festzumachen: „Ich habe mir im Detail nicht angesehen, welche Umsätze hineingespielt wurden ins Programm und welche nicht.“ (Finanzstrafakt HG, StrNr. 093/2007/00129-002, Bl. 110).

Anlässlich seiner zeugenschaftliche Aussage in der Verhandlung vor dem Spruchsenat gegen seine Ehegattin am 5. August 2008 hat HG die These mit dem EDV-Fehler relativiert, indem er ausführt:

„Bezüglich nicht verbuchter Rechnungen war dies mein Fehler, das [was] darauf zurückzuführen ist, dass es beim Buchhaltungsprogramm Probleme gab.“ [Und dann nennt er die behauptete Ursache:] „Ich habe ganz offenbar bei einer Firma vergessen, Stammdaten einzugeben.“ (Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2007/00129-001, Bl. 134).

In seiner Beschuldigtenrechtfertigung führt HG aus, dass dies das Stammdatenblatt des Kunden namens F GmbH betroffen habe. Bereits der Umstand, dass nur ein einziger Kunde betroffen gewesen wäre, bei diesem Kunden jedoch alle Umsätze, belege die Richtigkeit seiner Verantwortung (Finanzstrafakt HG, StrNr. 093/2007/00129-002, Bl. 38 verso).

Bei seiner Einvernahme als Beschuldigter vor dem Spruchsenat am 3. Februar 2009 musste er einräumen, dass auch andere Rechnungen betroffen gewesen sind, wobei es sich aber nur um Rechnungen an andere Spediteure über zur Verfügung gestellte Lademittel gehandelt habe.

Parallel zur [ergänze wohl: „offiziellen“] Buchhaltung habe er bezüglich der Konten [wohl gemeint: der Kunden] eine Excel-Datei bei sich am PC geführt und, wenn Zahlungen einlangten, dies dann im Excel berücksichtigt (bereinigt). Die Rechnungen habe er in das Buchhaltungssystem immer erst am letzten Abdruck aufgenommen *und ist die gegenständliche Beanstandung erst bei der Erstellung der Bilanz hervorgetreten* (Finanzstrafakt HG, StrNr. 093/2007/00129-002, Bl. 71; von HG vorgelegter Ausdruck „Offene Postenliste“ betreffend die F GmbH, Bl. 76-80).

In einer Analyse der vom Zweitbeschuldigten am 3. Februar 2009 vorgelegten Unterlagen führt der Amtsbeauftragte äußerst überzeugend aus (Finanzstrafakt HG, StrNr. 093/2007/00129-002, Bl. 81 f), dass die in der Excel-Datei chronologisch erfassten Rechnungen an die F GmbH abgesehen von einem Block im Mai und Juni 2005 zeitlich weitgehend ohne erkennbarer Muster gestreut sind und zwischen den in der offiziellen Buchhaltung erfassten Rechnungen wiederum nicht erfasst gewesene Rechnungen dokumentiert sind.

Wohl aber ist ein Muster insoweit erkennbar, als der „EDV-Fehler“ ab August 2005 erstaunlicherweise immer nur bei den hohen Ausgangsrechnungen aufgetreten ist.

Hätte ein Programmierungsfehler in der EDV-Anlage bestanden oder wäre durch eine fehlende Dateneingabe bei der Stammdatenerfassung irgendwie die „Verlinkung“ des Debitorenkontos mit dem Erlöskonto unterblieben, hätten bis zur Entdeckung des Fehlers – so etwa kurz vor der Betriebsprüfung – wohl sämtliche Rechnungen betreffend die F GmbH nicht erfasst sein dürfen, was aber tatsächlich nicht der Fall gewesen ist.

HG will behaupten, dass ihm der „EDV-Fehler“ bzw. die fehlenden Umsätze jedenfalls bei der Berechnung der monatlichen Zahllasten bzw. bei Erstellung der Voranmeldungen nicht aufgefallen seien. Dem steht aber das Ausmaß des nicht erklärten Umsatzes entgegen, welches im Jahr 2006 immerhin 59 % (!) des in den Voranmeldungen offen gelegten Umsatzes erreicht hatte.

Nach Abwägung aller Argumente gelangt der Berufungssenat daher zu der Überzeugung, dass eben kein technischer Fehler, sondern eine wohl durchdachte Entscheidung des HG als hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlungen und –voranmeldungen für seine Ehegattin

deren Interessen Wahrnehmender vorgelegen hat, in Anbetracht der drückenden Finanznot der Eheleute bzw. des Betriebs zumindest vorerst einen wesentlichen Teil der erzielten Umsätze zu verschleiern, um einen rechtswidrigen Finanzkredit vom Abgabengläubiger zu erzwingen. Er hat solcherart planmäßig und absichtlich gehandelt.

HG hat daher eine entsprechende Hinterziehung von Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten.

Eine Bestrafung des Zweitbeschuldigten in diesem Zusammenhang wegen versuchter Hinterziehung von Jahresumsatzsteuern für 2005 und 2006 nach §§ 33 Abs. 1, 13 FinStrG (siehe die obigen rechtlichen Ausführungen) kommt aber deswegen nicht in Betracht, weil einerseits noch weit vor dem Fristablauf zur Einreichung der Jahressteuererklärungen (2006), jedenfalls aber noch vor Einreichung derselben (2005) bereits der Sachverhalt durch die am 26. Februar 2007 eingereichten Selbstanzeigen thematisiert gewesen ist und HG wohl nicht davon ausgehen konnte, die Abgabenbehörde würde beispielsweise bei einer möglichen Schätzung oder Überprüfung eingereichter insoweit unrichtiger Abgabenerklärungen auf den Umstand der zutage getretenen zusätzlichen Erlöse bzw. Umsätze gleichsam wieder vergessen. Ihm vernunftorientiertes Verhalten unterstellt, war HG ab Beginn der Betriebsprüfung notgedrungen von seinem allfälligen zusätzlichen Plan zur diesbezüglich dauerhaften Abgabenvermeidung abgekommen.

Wenngleich durchaus zu vermuten, dass HG seine Vorgangsweise mit seiner Ehegattin abgesprochen hatte, finden sich objektiv keine ausreichend konkreten Umstände, um ein Wissen oder ein ernstliches Für-möglich-Halten der AG hinsichtlich der beschriebenen Umtriebe ihres Gatten bezüglich der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu beweisen, wenngleich die Erstbeschuldigte vorerst bei ihrer Vernehmung als Verdächtige am 28. Juni 2007 noch eine allfällige finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit auf sich genommen hatte (Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2007/00129-001, Bl. 79).

Die Berufung des Amtsbeauftragten war insoweit daher abzuweisen.

Eine nachträgliche Entrichtung der hinterzogenen Umsatzsteuervorauszahlungen ist nicht erfolgt (Buchungsabfrage).

In Bezug auf die verfahrensgegenständlichen Kraftfahrzeugsteuern war den vorgelegten Akten zu entnehmen, dass für die Jahre 2004, 2005 und 2006 in Bezug auf das Einzelunternehmen der AG trotz entsprechender abgabenrechtlicher Verpflichtung keine Berechnung und Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben in Höhe von € 2.882,41 (2004), € 3.987,02 (2005)

und € 2.263,26 (2006) erfolgt war, aber auch keine entsprechenden Anzeigen nach § 6 Abs. 1 KfzStG 1992 und auch – aber im gegenständlichen Fall nicht mehr relevant – keine Jahreserklärungen im Sinne des § 6 Abs. 4 KfzStG 1992 bei der Abgabenbehörde eingereicht worden waren (Außenprüfungsbericht vom 27. April 2007, ABNr. 122017/07, Tz. 3, Finanzstrafakt AG, StrNr. 093/2007/00129-001, Bl. 44, Veranlagungsakt betreffend die AG).

So gesehen hat der Verdacht einer fahrlässig oder vorsätzlich begangenen Verkürzung dieser Kraftfahrzeugsteuern nach §§ 34 Abs. 1 oder 33 Abs. 1 FinStrG bestanden, ohne dass diesbezüglich ein Finanzstrafverfahren gegen AG oder HG eingeleitet bzw. eine Thematisierung im erstinstanzlichen Verfahren vorgenommen worden wäre. Eine nunmehrige nachträgliche Umqualifizierung wäre dem Berufungssenat verwehrt.

Soweit diesbezüglich aber schon (teilweise) eine Verjährung eingetreten wäre, lebte die Strafbarkeit allfälliger Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG wieder auf.

In Anbetracht der Einlassungen der Beschuldigten (siehe oben) ist hinsichtlich der strafrelevanten Kraftfahrzeugsteuern mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit im Zweifel zugunsten für AG und HG lediglich von einem fahrlässigen Verhalten auszugehen, womit auf eine derartige Bestrafung nicht in Betracht käme.

Es war somit einerseits hinsichtlich des Faktums „nicht entrichtete Kraftfahrzeugsteuern 2004 bis 2006“ der Berufung der Erstbeschuldigten Folge zu geben und andererseits die Berufung des Amtsbeauftragten betreffend den Zweitbeschuldigten als unbegründet abzuweisen.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Gemäß [§ 23 Abs. 1 FinStrG](#) ist die Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld der Täter.

Bei der Bemessung der Strafe sind die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß ([§ 23 Abs. 2 FinStrG](#) in der zum Zeitpunkt der Taten bzw. der erstinstanzlichen Erkenntnisse geltenden Fassung).

Bei der Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Täter zu berücksichtigen ([§ 23 Abs. 3 FinStrG](#)).

Bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, ist die Bemessung der Geldstrafe mit einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe

unterschreitenden Betrages nur zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen (§ 23 Abs. 4 FinStrG in der zum Zeitpunkt der Taten bzw. der erstinstanzlichen Erkenntnisse geltenden Fassung)

Die Strafbemessung ist somit eine Ermessensentscheidung. Bei dieser sind das Ausmaß der Schuld des Täters, seine persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse (Einkommens- und Vermögensverhältnisse unter Berücksichtigung der gesetzlichen Sorgepflichten) sowie die vorliegenden Erschwerungs- und Milderungsgründe zu berücksichtigen.

Auch eine völlige Einkommens- und Vermögenslosigkeit von Finanzstraftätern führt dabei nicht dazu, dass über diese etwa keine Strafe zu verhängen wäre; wohl aber ist die prekäre Einkommens- und Vermögenssituation der zu Bestrafenden bei der Festsetzung der Geldstrafe angemessen zu berücksichtigen.

Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG werden gemäß [§ 33 Abs. 5 FinStrG](#) mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der verkürzten Abgabebeträge, fahrlässige Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG gemäß [§ 34 Abs. 4 FinStrG](#) mit einer Geldstrafe bis Einfachen der Verkürzungsbeträge geahndet.

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

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall betreffend AG angedrohte Strafrahmen beträgt daher bis zu $\text{€ } 74.426,70 + \text{€ } 23.805,20 = \text{€ } 98.231,90$.

Wäre von einem durchschnittlichen Verschulden der Erstbeschuldigten auszugehen, hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und lägen bei ihr durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse vor, ergibt sich für AG ein erster Ausgangswert an Geldstrafe in Höhe von etwa gerundet $\text{€ } 49.000,00$.

Als mildernd zu werten sind die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit der AG, eine aufgrund der unternehmerischen Krise bestehende Arbeitsüberlastung, die teilweise Schadensgutmachung (siehe oben), sowie der Zeitablauf seit Tatbegehung bzw. das seitherige abgabenrechtliche Wohlverhalten der Erstbeschuldigten, als erschwerend kein Umstand. Auch eine entsprechende Mitwirkung am Verfahren ist zu honorieren.

Insbesondere durch das lange Zurückliegen der im mittleren Bereich anzusiedelnden Sorglosigkeit der Erstbeschuldigten und ihrer nunmehr geänderten Lebenssituation (das

Lebensalter der AG, die Einstellung des ihr zuzurechnen gewesenen Einzelbetriebes, die fehlenden finanziellen Mittel für neue kaufmännische Abenteuer) ist der Strafverfolgungsanspruch der Republik Österreich stark abgemildert worden; der spezialpräventive Aspekt ist wesentlich in den Hintergrund getreten, auch der generalpräventive Gedanke ist beeinträchtigt.

Im Übrigen sind im vorliegenden Fall doch auch generalpräventive Überlegungen anzustellen, um einen entsprechenden Nachahmungseffekt bei anderen Abgabepflichtigen zu verhindern.

Andernfalls könnten Steuerpflichtige in der Situation der Erstbeschuldigten bei Bekanntwerden der Entscheidung irrigerweise zu der Ansicht gelangen, dass Sorglosigkeiten eines Unternehmers in abgabenrechtlichen Angelegenheiten trotz unklarem ungewöhnlichen Schuldenentfall und wundersamer Steuergutschriften und daraus resultierenden Abgabenverkürzungen bei deren Aufdeckung nur im Verhältnis unbedeutende finanzstrafrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen würden.

In gesamthafter Abwägung dieser Argumente ist die Strafsanktion auf € 26.000,00 abzumildern, wovon in Anbetracht der prekären Einkommens- und Vermögenslage der AG nochmals ein Abschlag um die Hälfte auf € 13.000,00, das sind lediglich 13,24 % des Strafrahmens, vorzunehmen ist.

Die zeitweisen Verfahrensstockungen schlagen zu guter Letzt mit einer Verringerung der Geldstrafe auf verbleibend € 10.000,00 zu Buche.

Die obigen Argumente geltend auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe betreffend die Erstbeschuldigte, wobei aber der Umstand der derzeitigen schlechten wirtschaftlichen Lage der AG außer Ansatz bleibt.

Eine sechswöchige Ersatzfreiheitsstrafe für ein Äquivalent von € 20.000,00 ist daher angemessen.

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall betreffend HG angedrohte Strafrahmen beträgt daher bis zu $€ 45.544,71 \times 2 = € 91.089,42$.

Wäre von einem durchschnittlichen Verschulden des Zweitbeschuldigten auszugehen, hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und lägen bei ihm durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse vor, berücksichtigt man weiters den tatbildimmanenten (im Vergleich zu Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG) nur

geringeren Unwertgehalt der nur auf eine vorübergehende Abgabenvermeidung gerichteten Hinterziehungen der Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG mit einem Abschlag um ein Drittel der diesbezüglichen Strafdrohung, ergibt sich ein erster Ausgangswert an Geldstrafe für HG in Höhe von gerundet etwa € 30.000,00.

Bei HG ist als mildernd zu werten ebenfalls seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, der Umstand, dass er durch die finanzielle Notlage des Speditionsbetriebes zu seinem Fehlverhalten verleitet wurde, und – mit Einschränkungen – seine Mitwirkung an der Aufklärung des ihm zum Vorwurf gemachten Sachverhaltes.

Auch beim Zweitbeschuldigten ist der spezialpräventive Aspekt durch den, wenngleich geringeren Zeitablauf seit der Tatbegehung und die geänderten Lebensumstände (nur nichtselbständige Tätigkeit, fehlende Geldmittel, abgeschwächtes Gelegenheitsverhältnis zur Begehung neuerlicher Finanzvergehen) abgeschwächt.

Als erschwerend erweist sich die Mehrzahl der deliktischen Angriffe über einen längeren Zeitraum hinweg.

Das strafrelevante Verhalten des HG ist typisch im Kernbereich jener illegalen Abgabenvermeidung angesiedelt, welchen die Finanzstraßbehörden ob ihrer im Gesamten budgetäre Größe entfaltenden Wirkung strenge Strafen entgegensetzen haben.

Die vom Zweitbeschuldigten dabei angewandte deliktische Energie überschreitet auch deutlich die häufig in Erscheinung tretende bloße vorsätzliche vorübergehende Untätigkeit von den Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erfüllenden Steuerpflichtigen, Wahrnehmenden oder deren Erfüllungsgehilfen, indem im gegenständlichen Fall vom Täter wohlüberlegt unter Verwendung unrichtiger steuerlicher Rechenwerke und Erstellung falscher Voranmeldungen Täuschungshandlungen gesetzt wurden, sodass die Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen – zumindest allenfalls bis zur Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärungen irgend wann später – im Dunkeln bleiben sollte.

In gesamthafter Abwägung dieser Aspekte ist der genannte Ausgangswert auf € 34.000,00 zu erhöhen, wovon aber in Anbetracht der derzeitigen äußerst schlechten Einkommens- und Vermögenslage des HG ein Abschlag um die Hälfte auf € 17.000,00 (das sind lediglich 18,67 % des Strafrahmens) vorzunehmen ist.

Die zeitweisen Verfahrensstockungen schlagen zu guter Letzt mit einer Verringerung der Geldstrafe auf verbleibend € 15.000,00 zu Buche.

Die obigen Argumente geltend auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe betreffend den Zweitbeschuldigten, wobei aber der Umstand der derzeitigen schlechten wirtschaftlichen Lage des HG außer Ansatz bleibt.

Eine achtwöchige Ersatzfreiheitsstrafe für ein Äquivalent von € 34.000,00 ist daher angemessen, zumal das Sanktionsübel eines längeren Strafvollzug die berufliche Tätigkeit des HG übergebührllich beeinträchtigen würde.

Die von den Beschuldigten jeweils zu tragenden Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG in der zum Zeitpunkt der Verkündung der Berufungsentscheidung geltenden Fassung, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 363,00 festzusetzen gewesen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht den 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 eingebracht werden. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt, einem Steuerberater oder einem Wirtschaftsprüfer eingebracht werden.

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

Zahlungsaufforderung

Die Geldstrafen 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 gesondert zugehender Erlagscheine auf das Postsparkassenkonto des Finanzamtes Salzburg-Land zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafen die Ersatzfreiheitsstrafen vollzogen werden müssten.

Salzburg, 9. Dezember 2010