

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 3 des Bundesfinanzgerichtes hat in der Finanzstrafsache gegen T, (Bf.) vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Franzensbrückenstraße 5 Tür 252, DG, 1020 Wien wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 14. November 2014 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstraßbehörde vom 1. Oktober 2014, Strafnummer SN 1, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. April 2015 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers, der Amtsbeauftragten HR Mag. Sonja Ungerböck sowie der Schriftführerin E folgendes Erkenntnis gefällt:

Aus Anlass der Beschwerde wird der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG dahingehend abgeändert, dass der Bf. schuldig erkannt wird vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen Verkürzungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis August 2005 jeweils in der Höhe von € 5.600,00 /Monat (zusammen € 44.800,00) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und damit acht Abgabenverkürzungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bewirkt zu haben.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird eine Geldstrafe in der Höhe von € 16.000,00 verhängt.

Gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG wird für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 40 Tagen festgesetzt.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Kosten des verwaltungsbehördlichen und des verwaltungsgerichtlichen Strafverfahrens werden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG mit € 500,00 bestimmt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) hinsichtlich der Rechtsfrage, ob die Unterlassung der Erlassung eines Einleitungsbescheides verfahrensgegenständlich einen wesentlichen Verfahrensfehler darstellt oder nicht, zulässig.

Der Spruchsenat beim Finanzamt Wien 9/18/19/Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19/Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde hat mit Erkenntnis vom 1. Oktober 2014 den Bf. schuldig gesprochen, im Bereich des Finanzamtes Wien 8/16/17 vorsätzlich, unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen Verkürzungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für 01 - 08/2005 in Höhe von € 44.800,00 bewirkt zu haben, wobei er den Eintritt der Verkürzungen nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe.

Der Bf. habe hiedurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen und werde hiefür nach § 33 Abs. 5 FinStrG unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des § 23 Abs. 3 FinStrG mit einer Geldstrafe in Höhe von € 18.000,00 bestraft.

Gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG werde für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 45 Tagen festgesetzt.

Gemäß § 185 FinStrG habe der Bestrafte die Kosten des Strafverfahrens in der Höhe von € 500,00 und des allfälligen Vollzuges zu ersetzen.

Zu den Entscheidungsgründen wird im Erkenntnis ausgeführt:

"Zur Person: Der finanzstrafrechtlich bisher nicht in Erscheinung getretene Beschuldigte gibt sein dzt. mtl. Einkommen mit € 380,00 an. Es treffen ihn Sorgepflichten für 1 Kind.

Auf Grund des durchgeführten Beweisverfahrens, insbesondere Einsichtnahme in die Veranlagungsakten und Verlesung des Strafaktes steht im Zusammenhalt mit der Verantwortung des Beschuldigten nachstehender Sachverhalt fest:

Der Beschuldigte betrieb im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ein Escortservice bzw. ein Massagestudio.

Im November 2006 fand im Unternehmen eine Umsatzsteuersonderprüfung betreffend den Zeitraum 01 - 08/2005 statt. Im Rahmen dieser abgabenbehördlichen Prüfung wurden seitens des Beschuldigten, trotz mehrmaliger entsprechender Aufforderung, wesentliche Unterlagen im Zusammenhang mit dem Geschäftsbetrieb nicht vorgelegt.

Bei diesen nicht vorgelegten Unterlagen handelte es sich um Daten aller im Prüfungszeitraum für das Unternehmen tätigen Personen sowie Aufzeichnungen, aus denen Datum, Ort, Dauer der einzelnen Begleitungen, Erreichbarkeit und Transport des jeweiligen Begleitpersonals sowie die Abrechnungsmodalitäten (Gesamtleistung, Begleithonorar, Vermittlungshonorar, Transportkosten, Entgelt, Telefonistin) ersichtlich wären, um eine Überprüfung der Richtigkeit der erklärten Steuerbemessungsgrundlagen durchzuführen.

Auch wurde an Hand der im Zuge der Prüfung vorgelegten Unterlagen bezüglich der Begleitungen ein absolut branchenunübliches Verhältnis zwischen Kreditkartenumsätzen und Barumsätzen, nämlich 60,75% zu 39,25% festgestellt. Bei vergleichbaren Betrieben beträgt das entsprechende Verhältnis 1% (*Anmerkung: gemeint war wohl 10%*) zu 90%.

Unter der Annahme, dass die erklärten Kreditkartenumsätze zur Gänze erfasst wurden und es sich dabei um 10% der aus den Begleitungen resultierenden Gesamtumsätze handelt, ergeben sich Barumsätze in Höhe von € 228.071,03. Dies entspricht bezüglich der Begleitumsätze einer Zuschätzung in Höhe von € 211.701,05.

Bei einer weiteren Schätzungsvariante, bei der die aus den vorgelegten Unterlagen sich ergebenden 1,456 Begleitungen/Tag und die vom Unternehmen auf diversen Webseiten angebotenen Begleitedienste von mindestens 60 Personen herangezogen wurden, war die Zahl von 1.456 als völlig unglaublich einzustufen. Bei einem an Hand der Unterlagen festgestellten durchschnittlichen Bruttoumsatz von € 162,03 ergibt sich bei einer geschätzten Anzahl von 8 Begleitungen/Tag für die 243 Tage des Prüfungszeitraumes ein Begleitumsatz in Höhe von € 262,496,10. Dies entspräche einer Zuschätzung in Höhe von € 220.784,90.

Letztlich wurden bei den Begleitumsätzen € 200.000.- hinzugeschätzt.

Hinsichtlich der erklärten Massageumsätze (durchschnittlich 0,40 Massagen/Tag), zu denen geeignete Ermittlungs- und Berechnungsmöglichkeiten nicht vorlagen, musste in Anlehnung an die Feststellungen zu den Begleitumsätzen gleichfalls mit einer Zuschätzung vorgegangen werden, wobei für den Prüfungszeitraum € 24.000.- zum Ansatz gebracht wurden.

Zufolge der getroffenen Feststellungen wurde daraufhin am 20.11.2006 ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid über € 44.800.- für den Zeitraum 01 - 08/2005 erlassen. Die Berufung gegen diesen Bescheid war in der Folge als gegenstandslos zu erklären, da am 28.03.2007 vom Beschuldigten eine Umsatzsteuerjahreserklärung 2005 eingebracht wurde. In dieser Erklärung haben die Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfung keine Berücksichtigung gefunden. Es wurde daher am 24.07.2008 ein Umsatzsteuerjahresbescheid 2005 erlassen, in den die Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfung eingeflossen sind.

Bereits am 16.10.2007 hat die Finanzstrafbehörde in Ansehung der Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfung eine Verfolgungshandlung gemäß § 82 Abs. 1 i.V. mit § 14 Abs. 3 FinStrG gesetzt und den Beschuldigten entsprechend verurteilt.

Dem gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 erhobenen Rechtsmittel war - bei Ausschöpfung des Rechtszuges bis zum Verwaltungsgerichtshof - kein Erfolg beschieden.

Zusammenfassend hat der Beschuldigte sohin unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von richtigen, dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen für die Monate 01 bis 08 2005 eine Verkürzung der entsprechenden Umsatzsteuervorauszahlungen in der im Spruch genannten Höhe bewirkt und dies auch für gewiss gehalten.

Im eingeleiteten Finanzstrafverfahren hat der Beschuldigte jedwedes finanzstrafrechtlich zu ahndendes Verhalten in Abrede gestellt und ausgeführt, die Höhe der von ihm

deklarierten Umsatzsteuervorauszahlungen für die inkriminierten Beitragsmonate entsprächen den Tatsachen.

Die von ihm geführten Aufzeichnungen seien vollständig.

Durch die detaillierten Angaben des als Zeuge vernommenen Betriebsprüfers M konnte jedoch der strafbestimmende Wertbetrag in lebensnaher Weise nachvollzogen und dem Schuldspruch zu Grunde gelegt werden. Dazu sei noch angemerkt, dass die Schätzung nach Ansicht des Senates durchaus nicht überhöht und in einem üblichen Rahmen vollzogen wurde, sind doch auch bei einer Anzahl von, wie vom Beschuldigten zugestanden, acht Begleitdamen die geschätzten acht Begleitungen täglich durchaus nachvollziehbar.

Dazu hat der Spruchsenat erwogen:

Nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG. entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

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

Das Verhalten des Beschuldigten erfüllt das vom Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht, da davon auszugehen ist, dass dem Beschuldigten als realitätsbezogenem im Wirtschaftsleben stehenden Geschäftsmann die ihn treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen, ebenso wie die Konsequenz pflichtwidrigen Verhaltens, nämlich das Bewirken von Abgabenverkürzungen bekannt gewesen sind.

Es war daher mit einem Schuldspruch vorzugehen.

Nach der Bestimmung des § 33 Abs. 5 FinStrG wird das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Nach § 23 FinStrG bemisst sich die Strafe nach der Schuld des Täters und sind die Erschwerungs- und Milderungsgründe sowie die persönlichen Verhältnisse des Täters zu berücksichtigen.

Bei der Strafbemessung war mildernd: die bisherige Unbescholtenheit, das lange Zurückliegen der Tat, erschwerend: kein Umstand

Bei Bedachtnahme auf diese Strafzumessungsgründe und die Täterpersönlichkeit ist die ausgesprochene Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe schuld- und tatangemessen."

Dagegen richtet sich die Schuldbeschwerde des Bf. vom 14. November 2014, in der nach Bekanntgabe des Anfechtungswillens und des Textes des angefochtenen Erkenntnisses in der Sache wie folgt ausgeführt wurde:

"Einwendungen

Damit ist die Behörde nicht im Recht. Ihr ist entgegen zu halten:

a) Einwendungen dem Grunde nach

Im Mittelpunkt der Kritik steht die Tatfrage: Die bei jeder einzelnen Escortdame "*geschätzten acht Begleitungen täglich*" (S 3 Mitte) sind ebenso unbewiesen wie lebensfremd, daher nicht einmal "*nachvollziehbar*" (ebendort). Schon aus diesem Grund hängt das angefochtene Erkenntnis völlig in der Luft. Dazu kommt noch die Rechtsfrage: Zum einen hätte der Schuldspruch richtigerweise auf Abs. 1 anstatt auf Abs. 2 lit. a des § 33 FinStrG gestützt werden müssen.

Zum anderen ist ein Günstigkeitsvergleich (§ 4 Abs. 2 leg cit) unterblieben, obwohl sich ein solcher angesichts der seit der FinStrG-Novelle 2010 (BGBl I 2010/104) festgelegten Reduktion des Verkürzungsbetrages auf den darauf gerichteten Vorsatz (§ 33 Abs. 5 zweiter Satz FinStrG) geradezu aufgedrängt hätte.

1. Defizite im Tatsachenbereich

Der Umgang des angefochtenen Erkenntnisses mit der Tatfrage entspricht aus einer Reihe von Gründen nicht dem Gesetz. Die wichtigsten von ihnen zeigen im Überblick folgendes Bild:

Die Schätzung hätte als Spielart des Indizienbeweises ein methodisch saubereres Arbeiten erfordert, als es hier an den Tag gelegt worden ist (gleich im Anschluss, B.II.a.I.aa) .

Das gilt erst recht für die hier gewählte Schätzungsmethode des äußeren Betriebsvergleichs (S 10, B.II.a.I.bb).

Die Folge davon ist ein vom Spruchsenat lückenhaft festgestellter Sachverhalt, der dem Fehlen eines solchen gleichzusetzen ist (S 12, B.II.a.I.cc) .

Das hat auch mit dem Fehlen einer Beweismittelwürdigung zu tun: Die bloße Auflistung einzelner Beweismittel ohne jedwede Bewertung - mehr hat das angefochtene Erkenntnis nicht zu bieten - ist völlig unzureichend (S 15, B.II.a.I.dd) .

Bei der Übernahme der steuerlichen Schätzung für das Strafverfahren wären die strengeren Beweisregeln des FinStrG zu berücksichtigen gewesen; doch wurden sie völlig negiert (S 17, B.II.a.I. ee).

aa) Schätzung als Spielart des Indizienbeweises

1. Die Schätzung ist als Spielart des Indizienbeweises (VwGH 18.12.1997, 96/16/0143; 17.11.2010, 2007/13/0078; *Kotschnigg/Pohnert* in Kotschnigg Beweisrecht Einf Rz 172, § 167 BAO Rz 74 ff; *Ritz* BAO S § 184 Tz 1) eine Methode der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse (VwGH 18.9.1991, 88/13/0003; 18.12.1995, 95/16/0047, VwSlg 7057 /F; 25.6.1997, 97/15/0058), insbesondere von Besteuerungsgrundlagen (oder Teilen davon).

Die Schätzung ist weder auf die Gewinnsteuern beschränkt noch eine eigene Gewinnermittlungsart (Doralt/Doralt EStG16 § 4 Tz 13; *Doralt/Ruppe* Steuerrecht 112 Tz

249), sondern bei sämtlichen Abgaben - daher auch der USt - zulässig (so schon VwGH 21.12.1953, 1883/51; 15.3.1988, 87 /14/0185).

2. Die Schätzung der beeinträchtigten Abgaben kommt als tragfähige Grundlage für die Entscheidung auch in Finanzstrafsachen in Betracht (zB OGH 29.8.2000, 14 Os 33/00; VwGH 23.4.1985, 84/14/0157; 21.3.2002, 2002/16/0060; 17.10.2012, 2009/16/0190).

Aussagekräftig, ja geradezu wie geschaffen für diesen Fall ist das Erkenntnis vom 28.5.1997, 94/13/0257, VwSlg 7187 /F. Der ihm vorangestellte Rechtssatz lautet:

"Trägt der Beschuldigte naheliegende Argumente gegen die Richtigkeit der Umsatzhinzuschätzungen im Abgabenfestsetzungsverfahren vor, muß dies die Finanzstraßbehörde veranlassen, sich mit der Richtigkeit der im Abgabenverfahren vorgenommenen Schätzung im Lichte des Gebotes des § 98 Abs 3 FinStrG eingehend auseinanderzusetzen. Trägt der Beschuldigte Umstände vor, denen zufolge nicht mehr ausgeschlossen werden kann, daß die von ihm geführten Aufzeichnungen ungeachtet des Mangels fehlender Grundaufzeichnungen doch richtig und vollständig gewesen sein können, dann bedürfen solche Umstände erst der sachbezogen gewissenhaften Widerlegung, bevor die Finanzstraßbehörde dazu berechtigt ist, dem Beschuldigten gegenüber den in ihrem Bescheid gemachten Schuldvorwurf zu erheben (in diesem Bescheid erfolgte eine Bestrafung des Beschuldigten wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung)."

Das trifft auch hier den Punkt: Die steuerliche Schätzung ist nicht nur im Instanzenzug ungeprüft geblieben - sowohl UFS als auch VwGH haben ihre ablehnende Entscheidung mit der unzureichenden Mitwirkungspflicht des Beschuldigten begründet, sondern auch auf eine unzulässige Methode gestützt (Stichwort: äußerer Betriebsvergleich) und zudem in kaum mehr zu überbietender Weise lebensfremd: Acht Begleitungen am Tag bedeuten unter Mitberücksichtigung der Wegzeit eine tägliche Arbeitszeit von zehn bis zwölf Stunden täglich.

aaa) Zum Indizienbeweis als solchem

1. Der Indizienbeweis will Tatsachen beweisen, die nicht Bestandteil des gesetzlichen Tatbestandes sind (sog Hilfs- oder Indiztatsachen), aus denen aber mit Hilfe der Erfahrung auf das Vorhandensein eines im gesetzlichen Tatbestand enthaltenen Tatbestandsmerkmals (Haupttatsache) geschlossen werden kann (OGH 25.1.1984, 1 Ob 502/84, SZ 57/20 = EvBl1984/129 = JBl1985, 36; *Fasching* Lehrbuch Zivilprozessrecht Rz 810; *Kotschnigg/Pohnert* in Kotschnigg Beweisrecht, Einf Rz 175, § 167 BAO Rz 74; *Large* in Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO § 96 FGO Rz 106; *Seer* in Tipke/Kruse AO/FGO § 96 FGO Tz 36; *Rechberger/Simotta* Zivilprozessrechts Rz 769). Es wird also das Beweisthema "nach vorne" verschoben: Der selbst nicht zu erbringende Nachweis der Beweistatsache wird mittels starker Erfahrungssätze aus dem erbrachten Beweis der - für sich betrachtet: unerheblichen - Indiztatsachen abgeleitet. Daher wird für diese aufwendige und fehleranfällige Form der Beweisführung zweierlei benötigt:

./ zunächst eine gewisse Anzahl von Hilfs- oder Indiztatsachen;

./ sodann Erlahrungssätze wie die Lebenserfahrung, (Branchen-)Üblichkeit oder Verkehrsauffassung (VwGH 6.12.1990, 90/16/0031, VwSlg 6557/F; 26.5.1993, 90/13/0155; 26.7.2006, 2001/14/0174; 27.3.2008, 2006/13/0109; 28.10.2009, 2005/15/0022). Sie müssen eine derart hohe Aussagekraft aufweisen, um aus dem Nachweis der Indiztatsachen den Nachweis der Haupttatsache zuverlässig ableiten zu können.

2. Der VwGH bringt die Sache auf den Punkt:

"Auch der indizielle Beweis ist Vollbeweis. Er besitzt insoweit einen logischen Aufbau, als Folgerungen auf das zu beweisende Tatbestandsmerkmal mit Hilfe von Erfahrungstatsachen gezogen werden. Der Indizienbeweis erfordert damit zum einen Indizien (sogenannte Hilfstatsachen), zum anderen allgemeine Erfahrungssätze und schließlich Denkgesetze und logische Operationen, um auf das Vorhandensein der Haupttatsache folgern zu können. Der Grundsatz freier Beweiswürdigung schließt es daher nicht aus, Geschehensabläufen, die nach der Lebenserfahrung typisch sind, Gewicht beizumessen." (VwGH 6.12.1990, 90/16/0031, VwSlg 6557/F; so oder ähnlich: VwGH 26.5.1993, 90/13/0155; 26.7.2006, 2001/14/0174; 28.10.2009, 2005/15/0022; 21.2.2013, 2009/13/0258).

Angesichts der Freiheit der Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO; § 98 Abs. 3 FinStrG) und der Unbeschränktheit der Beweismittel (§ 166 BAO; § 98 Abs 1 BAO) sind alle Arten der Beweisführung gleichwertig (*Kotschnigg/Pohnert* in Kotschnigg Beweisrecht Einf Rz 173). Am Ende kommt es nur darauf an, ob bzw dass der Beweis geglückt ist (so schon VwGH 24.5.1965, 1624/64, VwSlg 6681/ A; 17.10.1991, 90/13/0005).

2.1. Daher ist der Indizienbeweis eine gleichwertige Alternative zum unmittelbaren Beweis (zB der Vorlage einer Quittung/ eines Überweisungsbelegs zum Nachweis einer bestimmten Zahlung).

Doch ist diese Art der Beweisführung aufwendig und fehleranfällig: Das beginnt bei den Hilfs-/Indiztatsachen, die in der erforderlichen Quantität und Qualität vorliegen müssen. Fehlt es - wie hier - daran (das Straferkenntnis schweigt sich dazu völlig aus), ist an einen Indizienbeweis im eigentlichen Sinn von vornherein nicht zu denken. Das setzt sich bei den Erfahrungssätzen fort, die zuweilen - so auch hier - ein bloßes Vehikel sind, um ein subjektiv für richtig empfundenes Ergebnis (scheinbar) zu begründen. Bezogen auf die Schätzung (§ 184 BAO) als solche: Dabei handelt es sich um ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (VwGH 6.11.1991, 89/13/0049; 18.12.1997, 96/16/0143; *Ritz* BAO § 184 Tz 1) bzw. die Steuerbasis mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen ermittelt wird (*Stoll* BAO 1778). Damit ist das Tor zu Schludrigkeit (und damit zu Beliebigkeit) weit offen.

2.2. Um diesen Gedanken zu konkretisieren: Erfahrungssätze sind ihrem Wesen nach nur Wahrscheinlichkeitsaussagen (*Kotschnigg/ Pohnert* in Kotschnigg Beweisrecht § 167 BAO Rz 58) und als solche unterschiedlich stark. Der Bogen spannt sich von banalen Alltagstheorien, Vorurteilen etc. bis hin zu naturwissenschaftlichen Gesetzmäßigkeiten.

Erfahrungssätze lassen sich nach ihrer Überzeugungskraft von unten nach oben in vier Gruppen einteilen (*Kotschnigg/ Pohnert* in *Kotschnigg Beweisrecht* § 167 BAO Rz 58 - 62; *Seer* in *Tipke/Kruse AO/FGO* § 96 FGO Tz 19 ff):

./ Vorurteile. Für sie kann angesichts fehlenden Substrats keine Wahrscheinlichkeitsaussage gemacht, also keine "wenn-dann"-Verknüpfung hergestellt werden. Darum sind Vorurteile für Beweiszwecke schlichtweg unverwertbar .

./ Einfache Erfahrungssätze weisen eine gewisse, jedoch schwankende Wahrscheinlichkeit auf, die aber in keinem Fall ausreicht, für sich alleine die nötige Überzeugung zu vermitteln in *Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO* § 96 FGO Rz 117). Für sie gilt die Formel:"wenn - dann mehr oder weniger häufig" (Lange in *Hübschmann/Hepp/ Spitaler AO/FGO* § 96 FGO Rz 117; *Seer* in *Tipke/Kruse AO/FGO* § 96 FGO Tz 22). Da einfache Erfahrungssätze selbst (zu) unergiebig sind, können sie immer nur Teil einer umfassenden Beweiswürdigung sein(*Kotschnigg/Pohnert* in *Kotschnigg Beweisrecht* § 167 BAO Rz 60).

Daher ist bereits ein Steuerbescheid - und damit erst recht ein Straferkenntnis - rechtswidrig, wenn aus unbewiesenen oder unergiebigen Erfahrungssätzen ebenfalls unbewiesene oder unergiebig Schlüsse gezogen werden (VwGH 4.9.1986, 86/16/0108, VwGH 6141/F) .

./ Erfahrungsgrundsätze beruhen auf der Beobachtung von Geschehensabläufen, die sich zwar nicht ausnahmslos, aber typischerweise auf gleichartige Weise ereignen ("wenn-dann meist"). Sie müssen mit höchster Wahrscheinlichkeit zutreffen, brauchen aber nicht unbedingt wissenschaftlich verifizierbar sein (*Kotschnigg/Pohnert* in *Kotschnigg Beweisrecht* § 167 BAO Rz 61). Dazu ein steuerliches Beispiel zur Illustration: Ein PC in der Privatwohnung wird regelmäßig auch privat genutzt (BFH 19.2.2004, BStBl2004 II 958 [960] = BFHE 205, 220); ein allgemeiner Erfahrungssatz über die Höhe des Privatanteils besteht aber nicht (*Seer* in *Tipke/Kruse AO/FGO* § 96 FGO Tz 27) .

./ Lebensgesetze, Natur-, Denk- und Erfahrungsgesetze (zwingende Erfahrungssätze) sind jedermann zugängliche Sätze, die nach einer allgemeinen Erfahrung unzweifelhaft und ausnahmslos gelten, daher notorisch (§ 167 Abs. 1 BAO; § 98 Abs. 2 FinStrG) sind (Lange in *Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO* § 96 FGO Rz 110). Es handelt sich dabei um aus der Beobachtung und zulässigen Verallgemeinerung von Einzelfällen gewonnene Einsichten, die bezogen auf ihren Anwendungsbereich schlechthin zwingende Folgerungen enthalten (BFH 21.6.1989, BStBl1989 II 786= BFHE 157, 165). Sie enthalten - wie Rechtssätze - Obersätze, an denen die im Einzelfall festgestellten Tatsachen gemessen werden (BFH 29.1.1999, BFH/NV 1999, 1103; Lange in *Hübschmann/Hepp/ Spitaler AO/FGO* § 96 FGO Rz 110). Solche Sätze sind durch einen mathematischen Beweis, durch zwingende Logik oder durch eine keinerlei Ausnahmen duldende Erfahrung festgestellt ("wenn - dann immer").

Ohne ihre Beachtung ist die Überzeugung fehlerhaft (*Seer* in *Tipke/Kruse AO/FGO* § 96 FGO Tz 20).

Angesichts dieser Bandbreite bergen Erfahrungssätze als bloße Verallgemeinerungen aus Wahrscheinlichkeiten (Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO § 96 FGO Rz 110; *Stoll* BAO 1778) die Gefahr in sich, auf ein bloßes Vehikel reduziert zu werden, um ein gefühlsmäßig für richtig erachtetes Ergebnis (scheinbar) zu begründen (Seer in Tipke/Kruse AO/FGO § 81 FGO Tz 6). Sie sind darum hochgradig unbestimmt, daher nur schwer greifbar und zudem selbst Gegenstand des Beweises (Rosenberg/Schwab/Gottwald Zivilprozessrecht § 110 Rz 1), daher also beweisbedürftig. Der Nachweis ihrer Existenz ist dann über ein Sachverständigengutachten oder eine demoskopische Umfrage zu erbringen (*Rechberger* in Fasching/Konecny ZPOZ Vor § 266 Rz 52; Rosenberg/Schwab/Gottwald Zivilprozessrecht § 110 Rz 12; Seer in Tipke/Kruse AO/FGO § 81 FGO Tz 6), was jedoch im Regelfall unterbleibt (*Kotschnigg/Pohnert* in Kotschnigg Beweisrecht § 167 BAO Rz 66). Dann werden der Entscheidung mehr oder minder unbewiesene Behauptungen als "Erfahrungssätze" zugrunde gelegt. So kann man (*Baumbach/Lauterbach/ Albers/ Hartmann* ZPO Anh § 268 Rz 15) unter "Berufung auf so schillernde Begriffe wie *"Lebenserfahrung"* oder *"typischer Geschehensablauf [.....]* dem Prozess eine gewünschte Richtung geben, die derjenigen ohne eine Anwendung solcher oft gefährlich unkontrollierter Begriffe gerade entgegengesetzt verläuft. Eine *"Lebenserfahrung"* ist rasch dahin geredet und nur mühsam als Leerformel widerlegbar."

Rönitz "übersetzt" diesen Befund ins Steuerliche: Er kann sich als Praktiker - früherer Präsident des Finanzgerichts Düsseldorf - des Eindruckes nicht erwehren (*Rönitz*, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den privaten Ausgaben als Problem der Sachverhaltsermittlung - unter besonderen Berücksichtigung der Lebenserfahrung und der typisierenden Betrachtungsweise, in Söhn [Hrsg], Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Band 3 der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft [1980], 297 [309], dass "dies letzten Endes auf unsere weit verbreitete Freude daran zurückzuführen ist, eine Nebelwand zu schaffen, hinter der es sich prächtig arbeiten lässt, ohne der Kontrolle durch Juristen anderer Sparten ausgesetzt zu sein. Sollte nicht auch für uns wie auf anderen Rechtsgebieten nur der Sachverhalt als erwiesen angesehen werden, der sich mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststellen lässt? Nur die Bejahung dieser Frage entspricht dem Gesetz. Die Besteuerungspraxis würde - verführe man entsprechend - keinen Schaden nehmen und die Schwierigkeiten würden sich gegenüber den bisherigen mit Sicherheit jedenfalls nicht vergrößern. Ich glaube sogar, sagen zu können, dass der größte Teil der Fälle, die bisher mit dem mehr oder minder lapidaren Hinweis auf die Lebenserfahrung oder die typisierende Betrachtungsweise entschieden worden sind, nicht anders ausgegangen wäre, wenn man mit dem herkömmlichen, allgemeinen juristischen Rüstzeug gearbeitet hätte."

bbb) Praktische Auswirkungen für diesen Fall

1. Die steuerliche Schätzung ist an Schludrigkeit und Einseitigkeit kaum mehr zu überbieten. Dass sie für Zwecke des FinStrG trotz strengerer Beweisregeln unkritisch übernommen worden ist, ist nicht zu verstehen, dass sie über den grünen Klee gelobt

worden ist (S 3 Mitte: *"in lebensnaher Weise nachvollzogen"*, *"durchaus nicht überhöht"*, *"durchaus nachvollziehbar"*), erst recht nicht.

2. Faktum ist: Dem angefochtenen Erkenntnis ist nur zu entnehmen, dass

./ der Beschuldigte *"im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ein Escortservice bzw. ein Massagestudio"* betrieben habe (S 2 oben),

./ das von ihm erklärte Verhältnis zwischen Bar- und Kreditkartenumsätzen (39,25% : 60,75 % anstatt 90% zu 10 %) *"absolut branchenunüblich"* sei (S 2 Mitte);

./ der Beschuldigte auf diversen Webseiten *"Begleitedienste von mindestens 60 Personen"* angeboten hätte (S 2 unten).

Hingegen ist das Straferkenntnis von Hilfs-/Indiztatsachen völlig frei. So wurde von Behördenseite bisher - durch acht Jahre hindurch - nicht einmal behauptet, geschweige denn (wann, wie, durch wen?) schlüssig bewiesen, dass Escortdamen zumindest im Großraum Wien eine Auslastung von zumindest *"acht Begleitungen täglich"* haben (S 3 Mitte). Selbst der Prüfer hat dazu in der Verhandlung vom 1.10.2014 auf konkretes Befragen nur ausweichend erklärt, dass man *"auch mit 8 Damen die geschätzte Anzahl von Begleitungen durchführen"* könne. Im Klartext: Einen gesicherten Erfahrungswert für eine derartige Vollausslastung gibt es nicht, der somit - siehe oben - einfach nur schnell herbei geredet wurde, um dem (Steuer-)Verfahren die gewünschte Richtung zu geben.

Doch sind auch Erfahrungssätze Gegenstand des Beweises Rosenberg/Schwab/Gottwald Zivilprozessrecht § 110 Rz 1), unbewiesene Erfahrungssätze daher genauso zu behandeln wie völlig unbewiesene Tatsachen. Und selbst wenn es eine solche Vollausslastung tatsächlich geben sollte, das ist alleine schon angesichts der Arbeitslosigkeit in allen anderen Branchen völlig ausgeschlossen, fehlt es am weiteren Nachweis, dass und warum solche Verhältnisse auch beim Beschuldigten im Zeitraum 1-8/2005 gegeben waren. Kurzum: Diese Entscheidung weckt lebhafteste Erinnerungen an die legendäre Entscheidung des VwGH zur behaupteten Lebenserfahrung zur Senfabgabe bei Würstelständen, mit der die belangte Behörde aber nicht sehr weit gekommen ist (VwGH 16.7.1996, 92/14/0140).

bb) Der äußere Betriebsvergleich als unzulässige Schätzungsmethode

aaa) Allgemeines und Überblick

1. Diese Schätzungsmethode besteht in der *"Übernahme von Ergebnissen vergleichbarer Betriebe"* (Kotschnigg in Kotschnigg/Tannert FinStrG § 33 Anh I Rz 202), also in einem Vergleich branchengleicher Angaben (VwGH 16.12.1991, 90/15/0067; 24.9.2003, 99/13/0094; Ritz BAO § 184 Tz 13). Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass Betriebe derselben Branche mit vergleichbaren Strukturen vergleichbare Ergebnisse erzielen. Das setzt Gleichwertigkeit der Vergleichsbetriebe im Hinblick auf Betriebsgröße, Lage, Organisation, Kundenstamm etc, also bis zu einem gewissen Grad Identität voraus (Randt Der Steuerstrafall Kap E Rz 165). Diese Methode ist nicht sonderlich weit verbreitet. Das

hat mehrere Gründe, die wichtigsten von ihnen sind (*Kotschnigg in Kotschnigg/Tannert FinStrG § 33 Anh II Rz 202*):

./ Es ist von vornherein schwierig, passende Vergleichsbetriebe ausfindig zu machen.

./ Selbst wenn diese Hürde genommen ist, bedarf es noch einer "Übersetzung" der dortigen Ergebnisse für den konkreten Betrieb, weil trotz aller Ähnlichkeit Unterschiede bestehen.

./ Wegen des Steuergeheimnisses (§ 48a BAO) dürfen die Daten von Vergleichsbetrieben dem Bürger nur anonymisiert (verschlüsselt) zur Kenntnis gebracht werden, womit sie an Wert verlieren (*Ritz BAO § 184 Tz 13*). Schließlich handelt es sich dann nur mehr um ein sog "geheimes" Beweismittel (VwGH 18.10.1988, 88/14/0092; 27.2.1995, 94/16/0275, VwSlg 6979/F; 19.12.2000, 2000/14/0104; *Ritz BAO S § 166 Tz 7*), das sich damit - weil bis zur Preisgabe des Vergleichsbetriebes unverwertbar - von selbst aus dem Spiel nimmt.

Und überhaupt: Der/die Vergleichsbetrieb(e) berücksichtigt die individuellen wirtschaftlichen Gegebenheiten des konkreten Betriebes allenfalls nur unzureichend (so bereits VwGH 7.4.1961, 1768/60). Doch kommt es unter dem Aspekt der Steuergerechtigkeit (Legalität) gerade darauf an.

2. Diese Schätzungsmethode ist bereits vom Ansatz her fragwürdig. Das wird auch vom VwGH so gesehen. Die Kernaussage des Erkenntnisses vom 28.5.1998, 96/15/0260, lautet:

"Bei einer Schätzung müssen die herangezogenen Grundlagen in einem einwandfreien Verfahren ermittelt werden, wobei die Behörde Parteiengehör zu gewähren und insbesondere auf vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragene, relevante Behauptungen einzugehen hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Februar 1994, 93/16/0160, SlgNF 6867 /F).

Auch die Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat ua die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrundegelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. September 1988, 85/17/0132).

Die belangte Behörde stützt ihre Schätzung ausschließlich auf Werte über durchschnittlich pro Dienstnehmer erzielte Umsätze (zwischen 370.000 S und 510.000 S). Sie hat diese Werte mit einem sogenannten äußeren Betriebsvergleich, also durch Einsichtnahme in die Ergebnisse anderer Betriebe, ermittelt. Sie hat dem Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nicht bekanntgegeben bzw nicht bekanntgeben dürfen (vgl. *Ritz, BAO-Kommentar, § 184 Tz 13*), in welcher Weise und bei welchen Betrieben diese Werte ermittelt worden sind.

Es ist für den Beschwerdeführer (wie auch für den Verwaltungsgerichtshof) nicht erkennbar, ob die herangezogenen Betriebe tatsächlich mit jenem des Beschwerdeführers vergleichbar sind bzw ob Besonderheiten des einzelnen Betriebes vorliegen, ob die Werte korrekt ermittelt worden sind und ob ein repräsentativer Querschnitt herangezogen worden

ist. In Ermangelung dieser Informationen konnte der Beschwerdeführer den von der Behörde herangezogenen Werten nur solche entgegenhalten, die sich aus allgemeinen Untersuchungen ergeben haben.

Der angefochtene Bescheid stützt sich sohin auf ein Beweismittel, hinsichtlich dessen nicht ausreichend Parteiengehör gewährt worden ist. Unter Bezugnahme auf dieses Beweismittel hat die belangte Behörde das Vorbringen des Beschwerdeführers, aus dem sich ein anderes Verhältnis zwischen dem eingesetzten Personal und dem erzielten Umsatz ergibt, verworfen. Darin ist aber eine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften zu erblicken: Mangels Gewährung von Parteiengehör ist dem Beschwerdeführer die Möglichkeit genommen, konkrete Einwendungen gegen die Richtigkeit der von der belangten Behörde herangezogenen Daten vorzubringen. Der angefochtene Bescheid ist daher mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet."

bbb) Praktische Auswirkungen

1. Die vom VwGH in seiner eben zitierten Entscheidung vom 28.5.1998 konstatierte Verletzung des Parteiengehörs haftet auch aus demselben Grund auf den steuerlichen Erledigungen an (dass diese Rechtswidrigkeit dort nicht aufgegriffen wurde, ist ein eigenes Kapitel für sich) und damit auch dem angefochtenen Erkenntnis. Schließlich hat der Prüfer bei seiner Vernehmung am 1.10.2014 in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise dargetan, dass er die Namen der Vergleichsbetriebe dem Beschuldigten aus Gründen des Steuergeheimnisses (§ 48a BAO) nicht nennen durfte. Damit hat er aber - ob nun beabsichtigt oder nicht, so doch - dem Beschuldigten jedwede Möglichkeit zu konkreten Einwendungen genommen: Wenn er nicht weiß (nicht wissen kann), mit wem er verglichen wird, kann er logischerweise auch nicht beurteilen, ob dieser Vergleich zutrifft oder hinkt. Dazu ein Beispiel aus der Beherbergungsbranche zur Illustration: Einer kleinen Pension wird der Branchendurchschnitt vorgehalten, in dem auch Nobelhotels wie Imperial und Sacher enthalten sind. Nur weiß der kleine Zimmervermieter dies nicht, weil ihm die Namen der Vergleichsbetriebe nicht bekanntgegeben werden dürfen. Damit eignet sich diese Schätzungsmethode vortrefflich, um Bürger regelrecht fertig zu machen. Genau deshalb taugt der äußere Betriebsvergleich nur zur Bestätigung (oder Untermauerung) eines auf andere Weise gewonnenen Ergebnisses.

2. Zudem hat der Prüfer und - ihm folgend - der Spruchsenat mit "geheimen" Beweismitteln agiert, deren Einsatz sich aus rechtsstaatlichen Gründen verbietet (Nachweise siehe bei *Ritz* BAO § 166 Tz 7): So wie Aussagen von Personen, denen Geheimhaltung ihrer Identität zugesagt worden ist, als Beweismittel nicht in Betracht kommen (zB VwGH 18.10.1988, 88/14/0092; 17.2.1999, 98/14/0105), nehmen sich auch völlig im Dunkeln gebliebene Vergleichsbetriebe für Beweis Zwecke von selbst aus dem Spiel.

3. Hier zeigt sich die Schludrigkeit beim Indizienbeweis mit aller Deutlichkeit:

3.1. Der Branchendurchschnitt (acht Begleitungen täglich) ist völlig unbewiesen, daher einfach nur schnell herbei geredet, um dem Verfahren die gewünschte - fiskalisch ergiebige - Wirkung zu geben. So ist selbst mit viel Phantasie nicht erkennbar,

/ aus wie vielen (oder wenigen) Vergleichsbetrieben dieser Durchschnittswert gewonnen worden ist,

/ wie dieser Wert zustande gekommen ist: durch Annahmen (Schätzungen) von Prüferseite oder durch zuverlässige Aussagen der Betroffenen (Betreiber, Escort-Damen, Kunden),

/ ob dieser behauptete Durchschnittswert nur für den Großraum Wien oder für ganz Österreich gilt,

/ welcher Zeitraum dieser Ergebnisfindung zugrunde liegt (ein einziges Monat, mehrere Monate oder Jahre?)

Kurzum: Acht Begleitungen am Tag sind eine reine Erfindung des Steuerprüfers M (und damit des Finanzamtes insgesamt), die nicht einmal den reduzierten steuerlichen Ansprüchen genügt. Das hat den Spruchsenat aber nicht davon abgehalten, diese ebenso unbewiesene wie lebensfremde Schätzung für Zwecke des FinStrG zu übernehmen.

3.2. Das setzt sich bei der Übersetzung dieses völlig unbewiesenen Branchendurchschnitts auf den (damaligen) Betrieb nahtlos fort: Jedweder Vergleich mit dem/den Vergleichsbetrieben ist völlig unterblieben. Darum wurde er dem Beschuldigten auch nicht vorgehalten. Fazit: Mangels jedweder Information durch das Finanzamt und den Spruchsenat bleibt dem Beschuldigten nichts anderes übrig als Rätsel zu raten.

cc) Fehlen einer geschlossenen Darstellung des maßgeblichen Sachverhalts

1. Bereits in Abgabensachen gilt ganz allgemein: Die Begründung eines (Steuer-)Bescheides soll den Bürger darüber aufklären,

/ welche Ermittlungen gesetzt und welche Beweise erhoben worden sind,

/ wie die aufgenommenen Beweise gewürdigt worden sind,

/ wie der behördlich festgestellte Sachverhalt rechtlich zu würdigen ist.

Das wird auch vom VwGH so gesehen. Demnach ist Mindestanforderung an eine Bescheidebegründung, in einer geschlossenen Sachverhaltsdarstellung (VwGH 31.7.1996, 95/13/0225) auf nachprüfbare Weise (zB VwGH 18.12.1997, 97/15/0040) darzulegen,

/ welches Geschehen der Entscheidung zugrunde liegt,

/ weshalb die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser (und nicht irgendein anderer) Sachverhalt vorliegt (zB VwGH 28.5.1998, 96/15/0220; 2.2.2010, 2009/15/0029; 1.9.2010, 2008/17/0174), und

/ weshalb der als erwiesen angesehene Sachverhalt dem Tatbestand der ins Auge gefassten Rechtsnorm entspricht (zB VwGH 23.4.1954, 1327/53, VwSlg 932/F; 3.10.1996, 95/16/0084; 31.3.2005, 2000/15/0127; 21.9.2009, 2008/16/0148).

Das ist nicht Selbstzweck, sondern Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips und für einen *"effizienten Rechtsschutz"* von grundlegender Bedeutung. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Bürger *"nachvollziehbar und kontrollierbar"*, der *"nicht rätseln"* sollen muss, *"warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird"* (Beiser Steuern 12 Rz 761).

Gemeint ist der für die rechtliche Beurteilung notwendige Sachverhalt (VwGH 25.9.2001, 2001/14/0066). Das gilt auch für erstinstanzliche Erledigungen (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) und auch für Schätzungen. Auch solche Ergebnisse unterliegen nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a bzw des § 288 Abs. 1 lit. d BAO der Pflicht zur Begründung (Ritz BAO S § 184 Tz 21), die unter anderem

./ die Schätzungsmethode,

./ die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen,

./ die Ableitung der Schätzungsergebnisse

dazulegen hat (VwGH 23.9.1988, 85/17 /0132; 28.5.1998, 96/15/0260; 10.9.1998, 96/15/0183; Ritz BAO S § 184 Tz 21; Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg FinStrG § 33 Anhang II Rz 221).

2. Doch wird das angefochtene Straferkenntnis diesem Maßstab nicht (nicht einmal ansatzweise) gerecht. Bloßes Durchlesen genügt, um zu erkennen, dass der festgestellte "Sachverhalt" aus einigen wenigen Elementen besteht, die weder ein geschlossenes noch ein stimmiges Ganzes ergeben. Zumal die dortigen Ausführungen zur im November 2006 durchgeführten USt-Sonderprüfung über den Zeitraum 1-8/2005, zur Schätzung (§ 184 BAO) und zur Steuerdeklaration des Beschuldigten bereits Verwaltungsgeschehen sind. Der VwGH schafft Klarheit:

"Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinne ihrer Eignung, dem Verwaltungsgerichtshof die ihm aufgetragene Gesetzmäßigkeitskontrolle zu ermöglichen, ist die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes. Mit dieser ist nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens einschließlich des Vorbringens des Abgabepflichtigen und der Bekundungen von Prüfungsorganen gemeint. Ebenso wenig ist damit die Wiedergabe des Inhaltes von Aussagen, Urkunden oder gegebenenfalls Sachverständigengutachten gemeint. Gemeint ist mit der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung als dem zentralen Begründungselement eines Bescheides die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt. Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides hat in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. In den zu diesem Punkt der Bescheidbegründung zu treffenden Ausführungen sind, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren beider Instanzen sachverhaltsbezogen im einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen, einen anderen als den vorn Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, und

aus welchen Gründen sich die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung dazu veranlasst sah, im Falle des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse gerade den von ihr angenommenen und nicht einen durch Beweisergebnisse auch als denkmöglich erscheinenden Sachverhalt als erwiesen anzunehmen. Das dritte tragende Element der Bescheidbegründung schließlich hat in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung der Behörde zu bestehen, nach welcher sie die Verwirklichung welcher abgabenrechtlicher Tatbestände durch den im ersten tragenden Begründungselement angeführten festgestellten Sachverhalt als gegeben erachtet. Da die Anwendung der Gesetze in der Subsumtion von Sachverhalten unter gesetzliche Tatbestände besteht, wird sich die Behörde auf die Feststellung nur desjenigen Sachverhaltes beschränken können, der dazu ausreicht, die Verwirklichung eines gesetzlichen Tatbestandes zu beurteilen" (VwGH 8.5.2003, 99/15/0016; so oder ähnlich VwGH 28.5.1997, 94/13/0200; 17.10.2001, 98/13/0233; 22.12.2004, 2004/15/0036; 27.2.2008, 2005/13/0050).

bzw aktuell:

"Die Begründung einer Berufungsentscheidung muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Mit der dazu erforderlichen zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung ist nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens oder des Inhaltes von Aussagen, Urkunden oder gegebenenfalls Sachverständigengutachten gemeint, sondern die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt.

[.....] Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides hat in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen" (VwGH 28.2.2014, 2013/16/0053).

Es bedarf nicht vieler Worte, um zu erkennen, dass das Anfechtungsobjekt diesen Maßstab mehr oder minder klar verfehlt hat.

2.1. Dabei handelt es sich vordergründig "nur" um einen Begründungsmangel. Doch passiert ein solcher in aller Regel nicht einfach nur so zu kurz, sondern meist auf Grund einer unzureichenden Ermittlungstätigkeit: Beweise, die anfangs nicht erhoben worden sind, stehen dann am Ende nicht zur Verfügung, wenn es bei der Beweiswürdigung darum geht, den maßgeblichen Sachverhalt festzustellen. Bezogen auf diesen Fall:

2.1.1. Dem angefochtenen Erkenntnis ist selbst mit viel Phantasie nicht zu entnehmen, welche Sachverhaltsannahmen der Schätzung zugrunde gelegt worden sind. Ohne solche Eckpfeiler erweckt jede Schätzung den Eindruck einer reinen Punkt- und Strichrechnung fernab der Lebenswirklichkeit.

2.1.2. Erst recht verweigert die Erledigung trotz Schätzung nach dem äußeren Betriebsvergleich jedwede Auskunft

./ über die branchenübliche (durchschnittliche) Auslastung einer Escortdame im Großraum Wien,

./ über den dabei maßgeblichen Zeitraum (Tag, Woche, Monat),

./ über die Art der Ermittlung eines solchen Durchschnittswertes (zB Angaben der Escortdamen und/oder von Kunden, bloße Schätzungsergebnisse).

Schon deswegen kommt das Fazit des Spruchsenates (auf S 3 Mitte), die steuerliche Schätzung sei "*lebensnah*" und "*nachvollziehbar*", einer Scheinbegründung und damit dem aktuellen Urteil des OGH vom 8.7.2014, 15 Os 44/14f, recht nahe. Zudem lässt selbst eine plausible steuerliche Schätzung noch lange keine gesicherten Rückschlüsse auf die Höhe allenfalls verkürzter Steuern bzw auf Vorsatz zu. Darauf ist gleich noch näher zurückzukommen.

2.2. Doch ist bereits die steuerliche Schätzung angesichts ihrer Lückenhaftigkeit (bei den Hilfstatsachen), Unrichtigkeit (bei den Erfahrungssätzen) und Einseitigkeit zu verwerfen. Mehr ist dazu nicht mehr zu sagen. Vielleicht nur so viel: Das angefochtene Straferkenntnis hat sich diese steuerliche Schätzung zu Eigen gemacht. Damit ist ihm wie zuvor bereits den Steuerbescheiden

./ weder die Anzahl der Escortdamen des Beschuldigten

./ noch deren zeitlicher Einsatz für ihn

./ noch deren tatsächliche Auslastung für ihn

./ noch die branchenübliche Auslastung zu entnehmen. Solcherart fehlt dem Anfechtungsobjekt jenes Tatsachensubstrat, auf das es entscheidend angekommen wäre, um zuverlässig beurteilen zu können, ob bzw in welcher Höhe hier USt verkürzt worden ist.

dd) Fehlen einer Beweiswürdigung

1. Dem angefochtenen Erkenntnis ist nur zu entnehmen, welche Beweise aufgenommen worden sind:

./ die Veranlagungsakten (S 2 oben),

./ der Strafact (S 2 oben),

./ die Zeugenaussage des Betriebsprüfers M (S 3 Mitte),

./ die Angaben (Verantwortung) des Beschuldigten (S 3 Mitte).

Doch greift bereits dieser Katalog zu kurz. So kommen darin bspw

./ der Arbeitsbogen des Prüfers,

./ der UFS- Akt,

./ der VwGH- Akt

nicht vor. Das erklärt hinreichend Ausführungen wie jene auf Seite 3 oben, dass dem

"gegen den *USt-Bescheid 2005 erhobenen Rechtsmittel [....) kein Erfolg beschieden*" gewesen sei. Das ist zwar nicht grundlegend falsch, aber doch ziemlich nichtssagend angesichts der Tatsache, dass UFS und VwGH ihre Entscheidung auf die unzureichende Mitwirkungspflicht des Beschuldigten gestützt haben. Anders herum: Die gegenständliche Schätzung war noch keiner nachprüfenden Kontrolle ausgesetzt. Umso unverständlicher und unrichtiger ist deren unkritische Übernahme durch den Spruchsenat.

2. Zudem ist eine Bewertung der einzelnen Beweismittel nicht erfolgt, zumindest dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen. Damit fehlt es an einer abschließenden Bewertung des gesamten Verfahrensstoffes (Beweiswürdigung). Das wiederum erklärt die bereits aufgezeigten Defizite des festgestellten Sachverhalts hinreichend.

3. Dazu kommt noch:

3.1. Ein Steuerprüfer ist nur ein Zeuge vom Hörensagen, dessen Angaben dem Schuldspruch nur dann zugrunde gelegt werden dürfen, wenn sie durch andere Beweisergebnisse abgesichert sind. Der BGH Beschluss 10.6.2013, 5 StR 191/13; (d.A) bestätigt diesen Befund (Rz 5):

"a) Das Landgericht hat sich seine Überzeugung vom Tatgeschehen aufgrund der Angaben der Vernehmungsbeamten B., Gu und K. zum Inhalt der früheren Aussagen des ehemaligen Mitangeklagten G. verschafft. Bei den Vernehmungsbeamten handelt es sich somit um Zeugen vom Hörensagen, auf deren Bekundungen den Angeklagten belastende Feststellungen nur dann hätten gestützt werden dürfen, wenn sie durch andere wichtige Gesichtspunkte bestätigt worden wären (Sander in Löwe/Rosenberg, StPO, 26. Aufl. § 261 Rn, 83 amWN; vgl. dazu BGH (Beschlüsse vom 9. April 2013, 5 StR 138/13- und vom 8. Mai 2007 - 4 StR 591/C6). Dies gilt hier in besonderem Maße, weil der vormalige Mitangeklagte G., von dessen Angaben die Verurteilung letztlich allein abhing, seine früheren Aussagen in der Hauptverhandlung ausdrücklich widerrufen und selbst als bewusst unwahr gekennzeichnet hat (vgl. BGH, Beschluss vom 12. September 2012 - 5 StR 401/ 12; Urteil vom 29. Juli 1998 - 1 StR 94/98, BGHSt 44, 153, 158f)."

3.2. Weiters erweckt die Dreifachrolle des M als Prüfer, Anzeigenerstatter und Zeuge im Strafverfahren unter rechtsstaatlichem Aspekt massive Bedenken (zu Recht kritisch LG Innsbruck 5.10.2000, 35 Vr 1707/98. 35 I-N 130/98, auf S 17 unten/18 oben: „*Nicht unerwähnt in die sem Zusammenhang soll bleiben, dass der Finanzbeamte A bei der Betriebsprüfung mitwirkte, die Strafanzeige verf asste und auch als Zeuge aussagte.*“; .I B).

4. Nur der Vollständigkeit halber sei daran erinnert: Ob der Indizienbeweis geglückt ist, ist stets eine Frage der richterlichen Beweiswürdigung (OGH Beschlüsse 28.10.1992, 2 Ob 588/92; 12.6.2006, 2 Ob 226/06g, JBl 2007, 102; 3.4.2008, 8 Ob 36/08i; 9.11.2010, 4 Ob 183/10f, RdW 2011/211, 218). Doch ist der - weil nicht vorhandenen, zumindest nicht erkennbaren - Bewertung des gesamten Beweis- und Verfahrensstoffes durch den Spruchsenat dazu rein gar nichts zu entnehmen.

ee) Zu den unterschiedlichen Beweisregeln zwischen Steuer- und Steuerstrafverfahren, dargestellt am Beispiel der Schätzung (§ 184 BAO).

1. Die verkürzten Beträge können auch im Finanzstrafverfahren durch Schätzung ermittelt werden (allgemeine Auffassung, zB: OGH 29.8.2000, 14 Os 33/00, 19.3.2009, 13 Os 105/08b, SSt 2009/18 = EvBl 2009/78; 23.7.2009, 13 Os 18/09k, EvBl 2009/152; VwGH 23.4.1985, 84/14/0157; 7.2.1989, 88/14/0222; 22.2.1996, 93/15/0194; 17.10.2012, 2009/16/0190; *Kotschnigg*, in Tannert/Kotschnigg FinStrG § 33 Anh II Rz 223; *Leitner/Toifl/Brandl* Finanzstrafrecht 3 Rz 923; Kohlmann *Ransiek* Steuerstrafrecht § 370 AO Rz 486; *Seiler/Seiler FinStrG* § 33 Rz 28).

Die Schätzungsmethoden sind beide Male dieselben: Es gibt keine spezifisch steuer- und keine (davon abweichenden) spezifisch steuerstrafrechtlichen Methoden. Davon zu unterscheiden ist die auch hier zentrale Frage, ob die steuerliche Schätzungsmethode im Einzelfall für Zwecke des FinStrG eins zu eins übernommen werden kann. Das ist angesichts evidenter Unterschiede zwischen beiden Materien (Verfahren) keineswegs selbstverständlich. Die wichtigsten von ihnen sind:

./ Keine Mitwirkungspflicht des Beschuldigten;

./ Beweismaß (Überzeugungsgrad).

2. Daraus ergeben sich für diesen Fall folgende Konsequenzen:

2.1. Keine Mitwirkungspflicht im (Finanz-)Strafverfahren. Während der Bürger im Abgabenverfahren nach der BAO übermäßig stark eingespannt wird und zur allumfassenden Mitwirkung an der Sachaufklärung verpflichtet ist (zu den Einzelpflichten ausführlich *Kotschnigg*, Beweisrecht § 119 BAO Rz 17), kann er sich im Strafverfahren zurücklehnen: Nicht er hat seine Unschuld zu beweisen, sondern das Gericht (die Finanzstrafbehörde) seine Schuld (Art. 6 Abs. 2 EMRK; § 8 StPO; § 57 Abs. 7 FinStrG). Dieser Hinweis auf die Unschuldsvermutung ist gerade hier weit bedeutsamer, als es auf den ersten Blick erscheinen mag. So findet sich im angefochtenen Erkenntnis auf Seite 3 oben folgende Aussage:

"Dem gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 erhobenen Rechtsmittel war - bei Ausschöpfung des Rechtszuges bis zum Verwaltungsgerichtshof - kein Erfolg beschieden."

Diese Behauptung ist zwar nicht grundlegend falsch, aber dennoch zumindest irreführend. Faktum ist:

Erstens, der VwGH hat die Behandlung der im Steuerverfahren erhobenen Beschwerde des Beschuldigten gegen den Berufungsbescheid mit Beschluss vom 18.9.2013, 2013/13/0034, unter Hinweis auf den neu geschaffenen § 33a VwGG, abgelehnt (./C).

Die Kernaussage der Begründung lautet:

"In der vorliegenden Beschwerde werden mit Rücksicht auf die explizite Verweigerung der Mitwirkung an der Sachaufklärung im Verwaltungsverfahren auch unter dem

Gesichtspunkt des Unterbleibens der nicht beantragten Berufungsverhandlung keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des § 33a VwGG grundsätzliche Bedeutung zukäme."

Im Klartext: Der Beschuldigte hat im Abgabungsverfahren wegen Verletzung seiner Mitwirkungspflicht durchgehend, dh sowohl beim Finanzamt (Betriebsprüfung) als auch beim UFS als auch beim VwGH den Kürzeren gezogen.

Zweitens, eine nachprüfende Kontrolle der steuerlichen Schätzung des Prüfers M ist bis dato nicht erfolgt, dh weder durch den UFS noch durch den VwGH. Vor diesem Hintergrund hätte sich eine inhaltliche Beschäftigung mit der Schätzung des Finanzamtes durch den Spruchsenat von selbst verstanden. Stattdessen erweckt das Straferkenntnis den (falschen) Eindruck, als sei die Arbeit der Betriebsprüfung auch vom VwGH überprüft und abgesegnet worden. Dazu kommt noch: Wie hätte der Beschuldigte zur Sachaufklärung wirksam beitragen können, wenn er mangels jedweder Information über die Vergleichsbetriebe und die dortigen Verhältnisse (Stichwort: Steuergeheimnis; § 48a BAO) nicht einmal sein Parteiengehör wahren konnte. Dazu sei an VwGH 28.5.1998, 96/15/0260, erinnert (oben S 10, Pkt 2). An dieser unbefriedigenden und rechtsstaatlich völlig unhaltbaren Situation hat sich im bisherigen Finanzstrafverfahren rein gar nichts geändert.

2.2. Beweismaß. Dabei handelt es sich um den vom Amtsorgan (oder Tatrichter) bei der Beweiswürdigung geforderten Überzeugungsgrad, der erreicht sein muss, um eine Tatsache als wahr (bewiesen, erwiesen, feststehend) anzusehen (*Fasching* Lehrbuch Zivilprozessrecht 2 Rz 815; *Rechberger* in *Fasching/Konecny* ZPO vor § 266 Rz 8). Diese Überzeugungsbildung ist Aufgabe des Beweises, sohin der eigentliche Zweck des Beweisverfahrens (*Rechberger/Simotta* Zivilprozessrecht Rz 755). Das Beweismaß ist in aller Regel im Gesetz nicht explizit geregelt (*Kotschnigg/Pohnert* in *Kotschnigg Beweisrecht Einf Rz 97*). Doch bedarf es einer Regelung dafür, welcher Grad an Wahrscheinlichkeit benötigt wird, wenn ein Verfahrensgesetz anordnet, dass die Prüfung und Bewertung des gesamten Verfahrensstoffes nach „*freier Überzeugung*“ zu erfolgen hat (zB § 167 Abs. 2 BAO; § 98 Abs. 3 FinStrG; § 258 Abs. 2 StPO; § 272 Abs. 1 ZPO). Der Begriff des Beweismaßes wird mit der Beweiswürdigung in Verbindung gebracht, zuweilen sogar als ein Teil von ihr gesehen, obwohl er von ihr streng zu trennen ist: Die Beweiswürdigung gibt Auskunft nur darüber, ob der Beweis geglückt ist, das Beweismaß hingegen wann und damit auch darüber, wovon das Amtsorgan (der Tatrichter) überzeugt sein muss (*Kotschnigg/Pohnert* in *Kotschnigg Beweisrecht Einf Rz 97*). Es gibt nun nicht das für alle Prozessordnungen und Verfahrensarten gleichermaßen geltende einheitliche Beweismaß, sondern drei Abstufungen (von oben nach unten):

2.2.1. Gewissheit ist einer 100 %-igen Sicherheit unter Ausschluss des Gegenteils bzw anderer Möglichkeiten ist der menschlichen Erkenntnis fremd, daher ohne praktische Bedeutung (*Fasching* Lehrbuch Zivilprozessrecht 2 Rz 815; weiterführend und mwN *Kotschnigg/Pohnert* in *Kotschnigg Beweisrecht Einf Rz 101*). Die Gewissheit spielt keine wie auch immer geartete Rolle. So ist der Nachweis einer Tatsache in einem

mathematisch-naturwissenschaftlichen Sinn unter Ausschluss jeder anderen Möglichkeit weder erforderlich noch erbringbar (OGH 23.10.1974, 9 Os 104/74, SSt 45/23; 8.9.1988, 13 Os 91/88, SSt 59/64; 1.3.1989, 14 Os 150/88, SSt 60/13; 8.5.2008, 15 Os 158/07k, RZ 2009, 67, zu § 35 FinStrG; VwGH 24.1.1984, 83/14/0090, 0098; 28.6.1989, 89/16/0005, VwSlg 6412/F; 6.12.1990, 90/16/0031, VwSlg 6557 /F; 9.9.2004, 99/15/0250; UFS 30.5.2007, FSRV/0001-L/07, zu §§ 37, 46 FinStrG; *Mayerhofer/Hollaender* StPO S § 258 E 27 [JBI 1933, 410]; *Rechberger/Simotta* Zivilprozessrecht Rz 756). Darum bedarf es keines "Gewissheitsurteils" iS absoluter Sicherheit (VwGH 20.9.1990, 86/07 /0091; 20.12.1996, 93/02/0177; illustrativ auch die Judikatur des VwGH zum MeldeG 1991, zB Erk 13.11.2001, 2001/05/0930, VwSlg 15.710/ A uva).

2.2.2. Volle Überzeugung des Richters. Nach einer einprägsamen Formel liegt dieser Maßstab *"nur w enige Promille unter der Hundertprozentgrenze"* (*Fasching* Lehrbuch Zivilprozessrecht 2 Rz 815). Es wird ein hohes Maß an Wahrscheinlichkeit verlangt, die der Wahrheit nahe kommt, Fehlerhaftigkeit und Irrtum aber nicht ausschließt und deshalb prozessual als Wahrheit gilt (relative Wahrheit). Die Formulierungen sind unterschiedlich: Teils wird die volle Überzeugung des Richters verlangt (OGH 9.7.2002, 2 Ob 253/01 x, JBI 2003, 249 = *ecolex* 2003/45, 97; *Fasching* Lehrbuch Zivilprozessrecht Rz 815; *Rechberger* in *Fasching/Konecny* ZPO vor § 266 Rz 11; *Rechberger/Simotta* Zivilprozessrechts Rz 755), teils muss die Wahrscheinlichkeit *"sehr hoch"* sein (OGH 23.10.1974, 9 Os 104/74, SSt 45/23; 11.6.1981, 12 Os 67/81; 26.1.1984, 13 Os 211/83; 1.3.1989, 14 Os 150/88, SSt 60/13; 7.11.1995, 4 Ob 545/95, SZ 68/207; 3.9.1996, 10 Ob 2348/96h, SZ 69/198; 12.5.1998, 11 Os 126/97) bzw. an Sicherheit heranreichen oder angrenzen (*Rosenberg/Schwab/Gottwald* Zivilprozessrecht § 112 Rz 12), sie darf nicht einmal *"leisen Zweifeln"* Platz lassen (*Eisenberg* Beweisrecht Rz 90). In anderen Entscheidungen wiederum gilt als Regelbeweismaß der ZPO die hohe Wahrscheinlichkeit (OGH 24.9.1998, 2 Ob 185/98i), sodass eine *"an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit"* für die Erbringung eines Beweises jedenfalls ausreiche (OGH 17.3.1947, 1 Ob 151/47, SZ 21/25; 8.2.1950, 1 Ob 56/50, SZ 23/26; 22.10.2002, 10 Ob 98/02p).

Dieser Maßstab gilt auch für Zwecke des FinStrG. Er hätte daher auch hier gegolten, nur wird das angefochtene Erkenntnis ihm aus den bereits dargelegten Gründen nicht (nicht einmal ansatzweise) gerecht: Die Strafbehörde hat eine steuerliche Schätzung unkritisch übernommen, die selbst den geringeren Anforderungen der BAO nicht entspricht. So ist an eine "volle Überzeugung des Richters" nicht einmal entfernt zu denken, wenn es nicht den geringsten Beweis dafür gibt, dass Escortdamen im Großraum Wien durchschnittlich *acht Begleitungen täglich*" aufzuweisen haben.

2.2.3. Beweis der Wahrscheinlichkeit. Die BAO hält an der in Deutschland schon längst aufgegebenen (*Seer* in *Tipke/Kruse* AO/FGO § 96 FGO Tz 67) Lehre von der überwiegenden Wahrscheinlichkeit noch immer fest. Demnach darf bereits jener Sachverhalt als erwiesen angesehen werden, der die größte (überragende, überwiegende) Wahrscheinlichkeit für sich hat. Das kommt auch in der traditionell mit der Beweismwürdigung in Verbindung gebrachten Judikaturformel des VwGH zum Ausdruck Sie

lautet: Nach den "*Grundsätzen*" der freien Beweiswürdigung genügt es, "von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt" (für alle: VwGH 6.6.1990, 89/13/0262; 27.9.1990, 89/16/0225, VwSlg 6536/F; 8.9.1992, 87/14/0158; 15.12.1994, 93/15/0097; 17.12.2009, 2009/16/0197; 28.6.2012, 2009/15/0201).

Dieser abgestufte Maßstab ist eine typische Kompromisslösung: Auf der einen Seite ermöglicht er ein Maximum an Steuergerechtigkeit, Verwaltungsökonomie und maximaler Ausschöpfung des Steuerpotentials sowie die Reduktion eines non liquet auf seltene Ausnahmefälle (*Kotschnigg/ Pohnert* in Kotschnigg Beweisrecht Einf Rz 104).

2. Fazit

Das angefochtene Erkenntnis weist bereits gravierende Defizite im Tatsachenbereich auf, so dass eine sachgerechte und mit dem Gesetz in Einklang zu bringende Entscheidung schon aus diesem Grund völlig ausgeschlossen ist.

b) Materielle Rechtsanwendungsfehler

1. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG unzutreffend

Der Schuldspruch wurde auf § 33 Abs. 2 lit. a anstatt richtigerweise auf § 33 Abs. 1 FinStrG gestützt (S 1 unten), obwohl selbst der Spruchsenat (auf S 3 oben) davon ausgeht, dass es den USt-Jahresbescheid 2005 bereits seit dem 24.7.2008 gibt. Dieser rechtliche Einwand geht tendenziell zu Lasten des Beschuldigten, weil der einfachere "gestrickte" Grundtatbestand des § 33 FinStrG leichter zu verwirklichen ist. Doch belegt er die Fehlerhaftigkeit des angefochtenen Erkenntnisses ein weiteres Mal.

aa) Unterlassen eines gebotenen Günstigkeitsvergleichs (§ 4 Abs. 2 iVm § 33 Abs. 5 zweiter Satz FinStrG)

1. Auszugehen ist von § 33 Abs. 5 FinStrG. Diese Bestimmung hat aktuell folgenden Wortlaut:

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

Der zweite Satz wurde durch Art 1 Z 15 lit b FinStrGNov 2010 (BGBl I 2010/104) mit Wirkung ab dem 1.1.2011 geändert.

Rechtslage bis 2010. Nach traditionellem Verständnis musste sich der (Verkürzungs-)Vorsatz des Täters nicht auf die Höhe des (außerhalb des Tatbestands gelegenen) strafbestimmenden Wertbetrages erstrecken (OGH 1.3.1983, 10 Os

192/82, SSt 54/17 = EvBl1983/177; 4.10.1988, 15 Os 88/88; 1.8.1996, 15 Os 114/96, EvBl1996/141; 20.3.1997, 12 Os 132/96, zum Schmuggel; 8.5.2002, 13 Os 33/02, LSK 2002/173 = 2002/674; 15.3.2006, 14 Os 145/05p; VwGH 17.9.1992, 91/16/0093, ÖStZB 1993, 189; *Seiler/Seiler FinStrG 4 § 33 Rz 39*). Es genügt, dass die Verkürzung als solche (dem Grunde nach) vorsätzlich bewirkt wurde. Ein Zurückbleiben des Tatvorsatzes hinter der objektiven Höhe des Verkürzungsbetrages ist nur bei der Strafzumessung zu berücksichtigen (OGH 4.10.1988, 15 Os 88/88; 15.12.1994, 12 Os 131/94; 18.9.2001, 14 Os 84/01; 18.4.2002, 12 Os 3/02, ÖStZB 2002/671; *Seiler/Seiler FinStrG4 § 33 Rz 39*). Das kann beim Betroffenen angesichts der Verknüpfung der Strafe mit der Höhe der verkürzten Steuern zu unliebsamen Überraschungen führen, wenn er nicht einmal eine ungefähre Kenntnis von der Höhe der verkürzten Abgaben hatte (*Kotschnigg in Kotschnigg/Tannert FinStrG § 33 Rz 220*). Änderung ab 2011. Aus eben dem zuletzt genannten, als unbefriedigend empfundenen Grund wurde § 33 Abs. 5 FinStrG mit Wirkung ab dem 1.1.2011 geändert. Mit dieser Novelle hat der Gesetzgeber als Reaktion auf OGH 19.3.2009, 13 Os 105/08b, SSt 2009/18 = EvBl2009/78, klargestellt, dass der Verkürzungsbetrag nur mehr jene Abgabenbeträge (ungerechtfertigte Gutschriften) umfasst, deren Verkürzung im Zusammenhang mit den Unrichtigkeiten bewirkt worden ist, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht.

2. Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage hätte sich die Frage nach dem Günstigkeitsvergleich (§ 4 Abs. 2 FinStrG) geradezu aufgedrängt. Diese Bestimmung lautet kurz und bündig:

„Allgemeine Voraussetzungen der Strafbarkeit.

§ 4. (1) [.....]. (2) Die Strafe richtet sich nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht, es sei denn, dass das zur Zeit der Entscheidung des Gerichtes erster Instanz oder der Finanzstrafbehörde geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger wäre.

Daraus sind für diesen Fall bereits einige bedeutsame Konsequenzen abzuleiten:

2.1. Bei der Prüfung der zeitlichen Voraussetzungen sieht § 4 Abs. 2 FinStrG (ebenso wie § 1 Abs 1 StGB) einen Vergleich des *"zur Zeit der Tat geltenden mit dem "zur Zeit der Entscheidung erster Instanz geltenden Rechts"* vor.

Es ist die alte mit der neuen (aktuellen) Rechtslage zu vergleichen, wobei die für den Verdächtigen günstigere zum Zug kommt (OGH 31.7.1992, 16 Os 62/91). Es gilt zwar primär das im Tatzeitpunkt geltende Recht (VwGH 19.3.1997, 96/16/0125). Doch wird es durch das bei Entscheidung in erster Instanz geltende Recht verdrängt, wenn dieses für den Verdächtigen in seiner Gesamtauswirkung günstiger ist (OGH 5.6.1975, 11 Os 31/75, EvBl 1975/269= JBl 1975, 609; 10.5.2012, 13 Os 17/12t, beide zu § 61 StGB; 23.8.2005, 11 Os 35/05i, JBl2006/738; zum FinStrG).

2.2. Bezogen auf diesen Fall: Da es sonst keine nachteiligen Gesetzesnovellen gegeben hat, wäre die aktuelle Rechtslage, konkret § 33 Abs. 5 zweiter Satz FinStrG in der durch Art. 1 Z 15 lit. b FinStrGNov 2010 (BGBl I 2010/104) ab 2011 geltenden Fassung die für

den Beschuldigten günstigere - von Amts wegen zu berücksichtigende - Lösung gewesen. In diesem Unterlassen liegt eine weitere inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses, die aber nur dann zum Tragen kommt, wenn der Nachweis der Verkürzung (Hinterziehung) dem Grunde nach erbracht ist.

2.3. Das wiederum hätte ergänzende Sachverhaltsfeststellungen erfordert, die es aber nicht gibt. Mehr ist dazu nicht zu sagen.

bb) Überzogene Strafe

1. Nach dem Schlusssatz des § 23 Abs. 2 FinStrG gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß, dh die Erschwerungs- und Milderungsgründe bestimmen sich auch für Zwecke des FinStrG primär nach StGB. Da der Spruchsenat Erstere - zu Recht - ausgeschlossen hat (S 4 ganz oben), reduziert sich dieses Argument auf die Frage der Vollständigkeit der Milderungsgründe. Der Katalog des § 34 StGB wurde hier längst nicht ausgeschöpft. Er ließe sich noch zumindest um den bisher ordentlichen Lebenswandel ergänzen (§ 34 Abs. 1 Z 2 StGB).

2. Abgesehen davon ist der Abschlag für die EMRK-widrige überlange Verfahrensdauer - selbst im Erkenntnis ist (auf S 3 ganz oben) von einer Verfolgungshandlung vom 16.10.2007 die Rede - völlig untergegangen. Da dieses Finanzstrafverfahren bis zum Ende in erster Instanz bereits knapp sieben Jahre gedauert hat (16.10.2007 bis 1.10.2014), ohne dass der Beschuldigte dazu (wann, wie, durch wen?) aktiv beigetragen hätte, liegt insoweit eine Verletzung des Grundrechts auf ein faires Verfahren nach Art. 6 Abs. 1 EMRK vor, die aber nicht einmal konstatiert, geschweige denn bei der Strafbemessung berücksichtigt worden ist. Die über den Beschuldigten verhängte Geldstrafe (€ 18.000 bei einem behaupteten Verkürzungsbetrag von € 44.800) beträgt exakt die für einen Ersttäter "üblichen" 20 % des Strafrahmens. Daher sind bereits die sonstigen Milderungsgründe unberücksichtigt geblieben, die überlange Verfahrensdauer sowieso.

3. Ein eigenes Kapitel für sich ist die Ersatzfreiheitsstrafe: Es ist nahezu unvorstellbar, bei einer (behaupteten) Hinterziehung von "nur" € 44.800 bereits den halben Strafrahmen von drei Monaten (§ 20 Abs. 3 FinStrG) auszuschöpfen. Mehr ist dazu nicht zu sagen. Zumal es hier nicht um "weniger Schmalz", sondern um einen Freispruch mangels Hinterziehung geht

Demzufolge wird nachstehender **Antrag** gestellt:

Das Bundesfinanzgericht möge der Beschwerde nach durchgeführter mündlicher Verhandlung Folge geben und das Strafverfahren gegen den Beschuldigten nach Art eines Freispruchs einstellen."

Dem Schriftsatz wurde eine Entscheidung des 5. Strafsenates des Bundesgerichtshofes vom 10. Juni 2013, das Erkenntnis des VwGH zu 2013/13/0034 vom 18. September 2013 über die Ablehnung der Behandlung der Beschwerde betreffend Einkommensteuer und

Umsatzsteuer 2005 und 2006 und ein Urteil des Landesgerichtes Innsbruck zu 35 Hv 130/98 angehängt.

In der mündlichen Verhandlung vor dem BFG vom 14. April 2015 wurde wie folgt festgestellt:

"Vorhalt: Persönl. Verhältnisse des Bf. derzeit laut Aktenlage:

Tochter 7 Jahre (13.10.2007 geb.), Schätzung seines Einkommens für 2013, 2014 geringfügig beschäftigt 10.6. bis 31.12. € 3.092,62 brutto bei P

Bf.: Ich verdiene derzeit € 360,00. Ich bin weiterhin geringfügig angestellt. Ich mache für diese Firma Werbetätigkeit. Meine Frau lebt seit vier Jahren von mir getrennt, sie hat Krebs und ist in Frühpension. Ich bezahle ihr keinen Unterhalt. Es gibt neben den Abgaben keine Schulden und kein Vermögen.

Vorhalt: Seit 2000 Agentur betrieben? 13. Juni 2014 Gewerbeberechtigung zurückgelegt. Ab 4/2014 keine Umsatzsteuervorauszahlungen mehr gemeldet. Konkursverfahren 1.7.2014, Aufhebung 12. Jänner 2015 nach Verteilung an die Massegläubiger.

Bf.: Diese Vorhalte sind richtig.

Vorhalt: Was hat der Bf. zuvor gemacht? Parallel dazu an der Uni Sportwissenschaften studiert, Vielzahl kleinerer Beschäftigungen ausgeübt. Seit wann in Ö? Auszug ab 1994 (Seite 24 des Sps Aktes, beschäftigt als Arbeiter bei der Firma KG), 2013 € 1.400 als Einkommen angegeben.

Bf.: Die Vorgaben sind richtig. Ich habe in den Jahren 2001 bis 2004 meine Firma gehabt, habe Sportwissenschaften studiert und im HotelS als Lohndiener gearbeitet. Ich hatte damals aus dem Gewerbebetrieb ein Einkommen von ca. € 1.400,00. Ich glaube auch 2005 diese Tätigkeit im Hotel noch ausgeübt zu haben.

Dazu wird festgehalten, dass auf dem Auszug über die Versicherungsdaten vom 13.4.2015 für den Zeitraum 1.1.2005 bis 31.7.2013 nur gewerblich selbständig Erwerbstätiger aufscheint.

Bf.: Ich habe über meine Tätigkeit im Hotel am Schuberttring bei der Arbeit an der Bar durch Gespräche die Idee bekommen, den verfahrensgegenständlichen Gewerbebetrieb aufzumachen. Es war mir damals als Nicht-EU-Bürger nicht möglich, in Österreich Angestelltentätigkeiten zu übernehmen (Bulgarien ist erst seit 1.5.2007 bei der EU). Ich war in Bulgarien Leistungssportler und habe dort auch Medaillen gemacht.

Vorhalt: Welche Aufgaben hatte der Bf., welche seine Frau in dem Begleitservice?

Bf.: Ich habe zunächst eine Wohnung im 5. Bezirk, Gasse, angemietet. Diese Wohnung hatte zwei Zimmer (Anmerkung: Der Verteidiger legt dazu einen Wohnungsplan vor, der zum Akt genommen wird).

Ich habe zunächst Inserate in Zeitungen geschaltet und auch im Hotel Werbung deponiert. Die Begleitdamen sind aufgrund der Inserate zu mir gekommen, haben aber nicht nur für mein Unternehmen gearbeitet, daher ist es vorgekommen, dass eine bestimmte

Dame verlangt wurde und ich sie nicht erreichen konnte. Ich hatte parallel dazu auch eine Gewerbeberechtigung für Aromatherapie, meiner Erinnerung nach seit dem Jahr 2002 oder 2003, in diesem Zusammenhang ist dann auch meine Gattin in das Unternehmen gekommen und hat Telefondienste übernommen. Sie ist österreichische Staatsbürgerin, daher war es für sie auch leichter, die Gespräche zu führen.

Ich habe dann die Steuerberaterin St bestellt.

Es gab ein Bankkonto, auf dem ich zeichnungsberechtigt war. Ich habe auch die monatlichen Zahlungen an das Finanzamt (und SV) vorgenommen.

Vorhalt zur Ausgabenlage 2005: Büro: Büroadresse, Mietkosten? Stromkosten? Auto? Kosten? Vorhalt Seite 14 des Arbeitsbogens Telefonkosten € 100,00 Monat und S 48, allein A1 8/2005 € 155,00 für Adresse Straße

Bf.: Das Büro hatte Mietkosten von € 600,00 pro Monat gehabt. Strom und Gas ca. € 150,00, bis € 160,00. Ich hatte das Auto meiner Frau und dazu gab es keine Abrechnung von Betriebskosten. Ich habe halt immer wieder um € 20,00 getankt. Ich habe 2005 in der Gatterederstr. gewohnt. Dort hat die Miete € 380,00 betragen, die wurde von meiner Frau bezahlt. Meine Frau war im Jahr 2005 meiner Erinnerung nach arbeitslos. Sie hat vorher als Angestellte gearbeitet, Großvertrieb Presse.

Vorhalt zu den Grundaufzeichnungen: Wer hat die im Arbeitsbogen erliegenden Kalenderaufzeichnungen und die Einnahmen/Ausgabenrechnung geführt? Ihre Frau? Siehe Seite 17 bis 44 im Arbeitsbogen.

Bf.: Die im Akt erliegenden Kalenderaufzeichnungen und die Einnahmen/Ausgabenrechnung habe ich gemacht.

Vorhalt: Die Einträge sind unrund. Im Abgabungsverfahren behauptete die Steuerberaterin, dass dies die Anteile des Bf. seien und er nicht wüsste, was die Mädchen bekämen. Später heißt es, dass diese Aufzeichnungen nachträglich für den Prüfer erstellt worden seien:

Bf.: Es trifft nicht zu, dass diese Aufzeichnungen nachgeschrieben wurden, ich habe laufend die Einnahmen eingetragen.

Auf Vorhalt der Eintragung vom 14. Jänner in der Höhe von € 964,07, dass dies ein unrunder Betrag sei:

Bf.: Das sind die Eingänge aufgrund der Bezahlung mit Kreditkarten. Dazu wird ein Abschlag von Kreditkartenunternehmen kassiert.

Vorhalt: Seite 47 wessen Unterschrift ist das auf dem Kassa-Eingang?

Bf.: Die Unterschrift auf Seite 47 stammt nicht von mir und auch nicht von meiner Frau.

Auf nochmaligen Vorhalt der Einnahmen/Ausgabenrechnung:

Bf.: Ja, das stimmt. Das ist doch nicht meine Schrift, die Aufzeichnungen hat meine Frau nach meinem Diktat vorgenommen.

Eine Begleitung funktioniert so, dass ich mit der Begleitdame zum Termin fahre, das Geld von ihr beim Kunden kassiert wird und ich mit dem Anteil des Unternehmens in die Firmenwohnung zurückkomme und diesen Betrag eintrage.

Vorhalt: Wie viele Personen arbeiten in der Firma?

Bf.: Ich und meine Frau.

Vorhalt: Ein Mädchen spricht von einem Chauffeur und 3 Telefonistinnen, nebst der Frau des Bf.

Bf.: Das stimmt nicht. Im Unternehmen haben außer den Begleitdamen nur meine Frau und ich gearbeitet. Die Damen arbeiten bei mehreren Agenturen, sie wissen mitunter nicht, für welche Agentur sie gerade eingesetzt werden.

Vorhalt: Gibt es Karteikarten der Begleitdamen? Der Bf. hat vor dem Spruchsenat behauptet, maximal 12 Personen im Internet inseriert zu haben. Bestenfalls 2 bis 3 Begleitungen/Tag seien gemacht worden.

Bf.: Ich hatte Karteikarten und habe diese dem Prüfer auch gegeben. Ich hatte ihm im Zuge der Prüfung auch Kunden genannt. Meine Angabe vor dem Spruchsenat, dass max. 12 Damen auch für mich gearbeitet haben, ist korrekt. Auch die Angabe, dass es bestenfalls 2 bis 3 Begleitungen pro Tag gegeben haben mag, ist korrekt.

Dazu Vorhalt: Rückseite 6 des Arbeitsbogens 60 Mädchennamen, drei domains, Kosten Werbeagentur laut seinen Aufzeichnungen € 26.886,54 (Seite 49 bis 53 des Arbeitsbogens), Telefonkosten für 5 Anbieter € 2.694,82.

Bf.: Die drei domains (Seite 6 des Arbeitsbogens) wurden von mir angelegt und betreut.

Auf Vorhalt der hohen Ausgaben für Agire Werbeagentur, die in diesem Zeitraum 1-8/2005 € 26.886,54 ausgemacht haben:

Bf.: Es ist richtig, dass ich zwei Drittel des erklärten Umsatzes für Werbung ausgegeben habe.

Vorhalt: Wer hat den Vertragstext entworfen? Einstellung als Arbeitsbezeichnung, jeder Kundenkontakt wird durch die Agentur vermittelt? Vorhalt Seite 78, 80, 85, 95, 105, 112, 116, 126, 131, 142 des Arbeitsbogens.

Bf.: Ich habe diesen Text von einem Kunden im Hotel an der Bar bekommen. Mir wurde gesagt, dass dies ein üblicher Vertrag für die Begleitbranche ist.

Ich habe in dem Zeitraum keine 60 Begleitdamen unter Vertrag gehabt. Ich habe die Fotos aus dem Internet heruntergeladen und Fakenamen vergeben. Wenn wir beispielsweise drei blonde Damen unter Vertrag hatten, habe ich verschiedene ähnliche Fotos, die dem Typ entsprachen, eingestellt. Das war eine Marketingstrategie.

Vorhalt Seite 62 des Arbeitsbogens: Namen und Adressen von 9 Begleitdamen.

Bf.: Die Namen habe ich dem Prüfer gegeben.

Vorhalt der Angaben von B (Seite 140 f des Arbeitsbogens):

Bf.: Die Angabe V-Escort kann nicht zutreffen. Ich bleibe bei meiner Angabe, dass das Unternehmen keinen Chauffeur gehabt hat. Ich war damals im Alter weit von dem angegebenen Alter von 45 Jahren entfernt, daher werde schon nicht ich damit gemeint gewesen sein. Es ist vorgekommen, dass die Damen von Freunden/Bekannten zu den Begleitterminen gebracht worden sind, ich habe dafür keine Betriebsausgaben gehabt. Für Transporte ist keine Verrechnung mit meinem Unternehmen erfolgt, es kann sein, dass die Mädchen dies von ihrem Anteil bezahlt haben. Es kann sein, dass auch mit dem Taxi zu dem Termin gefahren wurde.

Auf Vorhalt, dass keinerlei Benzinabrechnungen und Taxikosten in der Aufstellung des Bf. zu seinen Einnahmen und Ausgaben enthalten waren:

Bf.: Dann war das Taxifahren zu teuer. Ich wollte keinesfalls bewusst Steuer hinterziehen, es kann sein, dass es Ausgaben gegeben hat.

Das Aufteilungsverhältnis war so, dass das Mädchen 55% der Einnahmen bekommen hat.

Einwand des Verteidigers, dass es sich möglicherweise um eine Verwechslung handelt Vienna Escort statt Y-Escort.

Vorhalt der Angaben von J (Seite 155 f des Arbeitsbogens) zu den von ihr erbrachten Massageleistungen, den Zeiten, zu denen das Telefon besetzt war und zu den Begleitdiensten:

Verteidiger: Das ist meiner Ansicht nach eine reine Gefälligkeitsaussage, wenn sie Angaben zu einer Zeit macht, zu der sie nicht im Unternehmen anwesend gewesen ist.

Bf.: Es kann sein, dass sie die Mutter meiner Frau gesehen hat, die meine Frau vertreten hat, wenn diese krank gewesen ist. Die Behauptung, dass diese Dame täglich anwesend gewesen ist und täglich zwei Massagen gemacht hat, kann nicht richtig sein.

Die Angaben der beiden Damen stehen in keiner Relation zu den Angaben des Bf. und den vorgelegten Aufzeichnungen zu einbekannten Umsätzen.

Vorhalt Seite 158 bis 168 des Arbeitsbogens Auszüge aus der Internetwerbung

Vorhalt Seite 169 bis 172 Massageangebote, Einheitspreis 73 Euro, Mo bis So 10 bis 22 Uhr

Bf.: Es waren keine ausgebildeten Damen tätig, daher konnte das beworbene Spektrum (*Anmerkung: Dies war die Wortwahl des fließend Deutsch sprechenden Bf.*) an verschiedenen Massagen nicht erbracht werden. Es wurden für Massagen immer € 73,00 (incl. Kosten für das Handtuch) verrechnet.

Bei einem Telefonanruf wird bekannt gegeben, dass die Massage € 73,00 kostet. Der Kunde kommt dann ins Unternehmen und bezahlt bei seinem Termin diesen Preis. Welche Vereinbarungen dann tatsächlich mit den Mädchen zu weiteren Leistungen getroffen wurden, weiß ich nicht. Die Damen haben die von Carina Jankowitsch genannten Beträge wohl selbst vorgegeben und kassiert.

Von den € 73,00 sind € 3,00 für den Handtuchverbrauch angesetzt worden und der Betrag von € 70,00 wurde halb/halb zwischen dem Mädchen und dem Unternehmen geteilt.

Auf Vorhalt, dass hinsichtlich der Massage Eintragungen von € 73,00 in der Einnahmen/Ausgabenrechnung aufscheinen, hinsichtlich der Begleitumsätze aber nach den Angaben des Bf. nur der Anteil erfasst wurde, der dem Unternehmen verblieb:

Bf.: Dazu kann ich nichts sagen.

Auf Befragung zu der Bezahlung der Damen, wenn die Kunden mit Kreditkarte bezahlen:

Bf.: Die Damen nehmen die Maschine zur Kreditkartenbezahlung zum Kunden mit und bringen mir die Unterlagen ins Unternehmen zurück. Der Kunde hat einen Beleg und ich habe einen Beleg. Sobald das Geld auf dem Konto ist, bezahle ich die Dame für die von ihr erbrachten Leistungen, so zwei Wochen danach.

Auf nochmaligen Vorhalt der ausgesagten Preise:

Bf: Es hat Begleitdienste laut meinen Aufzeichnungen und den dort erfassten Beträgen gegeben, die Mädchen haben davon 55% erhalten. Ich bestreite, dass es billigere Tarife mit € 90,00 gegeben hat.

Vorhalt der Kreditkartenabrechnungen Seite 157, angeblich 2 Stammkunden?:

Bf.: Ich habe die Kunden unter anderem auch über meinen Dienst im Hotel bekommen. Das Unternehmen hatte Stammkunden. Im letzten Jahr habe ich deswegen damit aufhören müssen, da ich mich auch um meine krebskranke Frau gekümmert habe, die zusätzlich herzkrank wurde. Ich habe angeboten, Raten zu bezahlen, habe aber dann keine Vereinbarung mit dem Finanzamt treffen können. Ich habe in den nachfolgenden Jahren die Vorauszahlungen gemeldet und entrichtet.

Vorgelegt werden 11 Ausdrücke von Damenfotos, wobei mehrere Ausdrücke ein und dieselbe Person zeigen und unterschiedliche E-Mail-Angaben tragen, zum Beweis dafür, dass eine hohe Fluktuation gegeben ist und Damen für mehrere Betriebe tätig sein können.

AB entgegnet dazu, dass laut Vertrag die Damen verpflichtet waren, nicht zeitgleich für andere Agenturen tätig zu werden.

Über Vorhalt Seite 51 des Arbeitsbogens: Kostenaufstellung Agire Werbeagentur, bei der beworben wird: Qualitätsbesuch € 100,00, Non-Stop-Besuche € 80,00 oder € 90,00:

Bf.: Mit den Inseraten versuchen wir Kunden aufmerksam zu machen, im persönlichen Gespräch wird dann noch ergänzt, dass Taxikosten von € 30,00 bis € 40,00 dazukommen.

Auf Befragung, wie die Verrechnung des Begleitservicepreises und des Fahrpreises bei Kreditkartenbezahlung erfolgt:

Bf.: Dann wird ein Gesamtpreis mit Kreditkartenabrechnungen verrechnet und ich bekomme den Fahrtanteil und der Restbetrag wird 55:45 zwischen der Dame und dem Unternehmen aufgeteilt.

Verteidiger: Kannten die Damen Ihren Namen?

Bf.: Nein.

Auf Vorhalt, dass bei der Agire Werbeagentur Abrechnung 21 verschiedene Namen genannt sind:

Bf.: Auch hier sind für eine reell existierende Person verschiedene Bezeichnungen angesetzt worden."

Die Amtsbeauftragte beantragte die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde.

Der Verteidiger beantragte die Einstellung des Verfahrens und verwies darauf, dass die Schätzung auf einem äußeren Betriebsvergleich beruht und seiner Ansicht nach weder für Zwecke des Finanzstrafverfahrens noch für abgabenrechtliche Vorschriften herangezogen werden kann und verweist auf den Ritz-Kommentar und das VwGH-Erkenntnis 28.5.1998, 96/15/0260.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiß hält.

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

Gemäß § 160 Abs. 1 FinStrG ist über Beschwerden nach vorangegangener mündlicher Verhandlung zu entscheiden, es sei denn, die Beschwerde ist zurückzuweisen oder der angefochtene Bescheid bereits aufgrund der Aktenlage aufzuheben oder es ist nach § 161 Abs. 4 vorzugehen.

Abs. 2 Das Bundesfinanzgericht kann von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn

a) in der Beschwerde nur eine unrichtige rechtliche Beurteilung behauptet wird oder

b) nur die Höhe der Strafe bekämpft wird oder

c) im angefochtenen Bescheid eine 500 Euro nicht übersteigende Geldstrafe verhängt wurde oder

d) sich die Beschwerde nicht gegen ein Erkenntnis richtet

und keine Partei die Durchführung einer mündlichen Verhandlung in der Beschwerde beantragt hat. Ein solcher Antrag kann nur mit Zustimmung der anderen Parteien zurückgezogen werden.

Abs. 4) Die mündliche Verhandlung ist öffentlich. Die Öffentlichkeit ist unter den Voraussetzungen des § 127 Abs. 2 auszuschließen. Die §§ 127 Abs. 4 und 134 sind sinngemäß anzuwenden.

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

Abs. 3 Eine Änderung des angefochtenen Erkenntnisses zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten ist nur bei Anfechtung durch den Amtsbeauftragten zulässig.

Prüfgegenstand ist das Erkenntnis des Spruchsenates mit einem Schuldspruch hinsichtlich der vorsätzlichen Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für den Zeitraum 1-8/2005 und einem strafbestimmenden Wertbetrag von € 44.800,00.

Seitens des Bf. liegt eine Schuld- und Strafbeschwerde vor.

Zum Sachverhalt wird festgestellt:

"Für die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume 1-8/2005 wurden zunächst durch den Bf. Voranmeldungen eingebracht und folgende Zahllasten bekannt gegeben:

Zeitraum	Betrag
1/2005	396,31
2/2005	149,72
3/2205	258,34
4/2005	343,54
5/2205	514,43
6/2005	350,46
7/2005	442,53
8/2005	396,81

Zusammen wurde demnach für diesen Zeitraum ein Betrag an Umsatzsteuerzahllasten für die Monate Jänner bis August 2005 von € 2.852,14 einbekannt.

Am 17. November 2005 wurde dem Bf. der Prüfungsauftrag für eine Umsatzsteuernachschau für 1-8/2005 zur Kenntnis gebracht. Von der Möglichkeit eine Selbstanzeige zu erstatten hat er in diesem Zusammenhang keinen Gebrauch gemacht.

Nach Abhaltung der Nachschau erging am 20. November 2006 ein Festsetzungsbescheid für diesen Zeitraum, mit dem ein Nachforderungsbetrag von € 44.800,00 festgesetzt wurde.

Dagegen wurde am 22. Dezember 2006 Berufung erhoben.

Am 28. März 2007 wurde eine Umsatzsteuerjahreserklärung eingebracht, die einen Umsatz von € 73.838,30 ausweist und mit der die Veranlagung für das Jahr 2005 mit einer Gutschrift in Höhe von € 363,67 begehrt wird. Diese Jahreserklärung trägt das Datum 26. März 2007 und den Namen und die Anschrift der Steuerberatungskanzlei St, aber keine Unterschrift.

Am 16. Oktober 2007 erging eine Verständigung gemäß § 82 Abs. 1 i.V.m § 14 Abs. 3 FinStrG an den Bf. mit der er davon in Kenntnis gesetzt wurde, dass gegen ihn in Ansehung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Sonderprüfung zur StNr. StNr. vom 20. November 2006 finanzstrafrechtliche Vorerhebungen geführt werden und er zu gegebener Zeit Gelegenheit zur Rechtfertigung erhalten werde.

Am 24. Juli 2008 wurde sodann ein Jahresumsatzsteuerbescheid für das Jahr 2005 erlassen und basierend auf einem vorangemeldeten bzw. zuvor festgesetzten Betrag von € 49.124,81 eine weitere Nachforderung von € 24.036,33 festgesetzt (Die Jahreszahllast U 2005 beträgt demnach € 73.161,14).

Mit Bescheid vom 28. Juli 2008 wurde die Berufung gegen den Bescheid nach der Umsatzsteuernachschau gemäß § 274 BAO als gegenstandslos erklärt.

Gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid (u.a. Bescheide) wurde am 25. August 2008 Berufung erhoben, über die mit Berufungsentscheidung des UFS vom 4. Februar 2013 zu RV/3326-W/08 und RV/3327-W/08 abweislich entschieden wurde.

Die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde wurde vom Verwaltungsgerichtshof abgelehnt (Über sie wurde erst nach Übergang auf ein Revisionsverfahren entschieden) .

Das gegenständliche Finanzstrafverfahren wurde mit Anlassbericht vom 24. Oktober 2013 an das Landesgericht für Strafsachen herangetragen.

Im Straftakt erliegt sodann ein Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung nach den Bestimmungen der StPO vom 19.11.2013, wonach der Bf. wegen des Tatverdachtes der versuchten Umsatzsteuerhinterziehung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 2005 und 2006 durch die Nichterklärung von Umsätzen bzw. Einkünften aus dem Betrieb eines Massage- und Escortservices befragt wurde. Er hat sich nach Angabe der persönlichen Verhältnisse nicht schuldig bekannt und darauf hingewiesen, dass sein steuerlicher Vertreter eine schriftliche Stellungnahme einreichen werde.

Auch mit Datum 19. Dezember 2013, demnach nach Erstattung des Anlassberichtes, wurde eine schriftliche Rechtfertigung eingebracht und unter der Überschrift Verjährungseinrede zunächst der Text der Verständigung gemäß § 82 Abs. 1 i.V.m. § 14 Abs. 3 FinStrG wiedergegeben und darauf basierend ausgeführt, dass die Umsatzsteuerprüfung, auf die in der Verständigung verwiesen werde, lediglich den

Zeitraum Umsatzsteuer 1-8/2005 betroffen habe und nur insoweit von einer die Verjährung ausschließenden Einleitung des Finanzstrafverfahrens auszugehen sei (§ 31 Abs. 2 FinStrG).

Für alle anderen, von der Umsatzsteuersonderprüfung nicht erfassten Abgabenarten und Zeiträume sei nach Ablauf der Fünfjahresfrist bereits Verjährung der Strafbarkeit eingetreten.

Handle es sich bei der Verständigung um die Einleitung des Finanzstrafverfahrens, so könne diese nur gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erfolgt sein. Dafür spreche der Hinweis auf die Feststellungen vom 20.11.2006, womit nur der wegen seines im Gesetz nicht vorgesehenen mehrmonatigen Zeitraumes evident gesetzwidrige USt-Festsetzungsbescheid vom selben Tag gemeint sein könne.

Doch gebe es bereits einen Umsatzsteuerjahresbescheid 2005, was den Übergang zu § 33 Abs. 1 FinStrG nach sich zöge. Dazu sei vorsorglich schon jetzt bemerkt, dass der "fliegende Wechsel" von Abs. 2 lit. a zu Abs. 1 des § 33 FinStrG während des Verfahrens nicht folgenlos bleibe. Nach der Judikatur des OGH liege dann nunmehr eine andere Tat vor und die Tathandlungen im Bereich der Voranmeldungen durch eine Ahndung nach § 33 Abs. 1 FinStrG seien nachbestrafte Vortaten. Deshalb sei ein auf § 33 Abs. 1 FinStrG gestützter Schuldspruch bei einer Einleitung desselben Verhaltens nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ohne entsprechende Modifikation rechtswidrig (VwGH 4.9.2009, 2007/15/0142, 21.9.2009, 2009/16/0083).

Am 18. Jänner 2014 ist ein Schlussbericht gemäß § 100 Abs. 2 Z 4 StPO ergangen, in dem noch ein strafbestimmender Wertbetrag für die versuchte vorsätzliche Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 2005 von € 69.200,00 und ein Vergehen nach § 33 Abs. 1 lit. a i.V.m. 13 FinStrG angegeben sind.

In Summe sind für weitere Abgabenarten und Zeiträume (Umsatzsteuer 2006, Einkommensteuer 2005, Einkommensteuer 2006) Vergehen der versuchten Abgabenhinterziehung von insgesamt € 313.251,87 angeführt, jedoch wird auf die schriftliche Stellungnahme des Bf. vom 19. Dezember 2013 verwiesen und auf die Problematik im Zusammenhang mit der Textierung der Verständigung vom 16. Oktober 2007 hingewiesen.

Mit Schreiben vom 28. März 2014 teilte die Staatsanwaltschaft dazu mit, dass das Ermittlungsverfahren gemäß § 202 Abs. 1 FinStrG eingestellt worden sei.

Am 22. April 2014 erstattete die Finanzstrafbehörde in der Folge eine Stellungnahme der Amtsbeauftragten an den Spruchsenat und legte dem Spruchsenat bereits einen Strafantrag im Umfang des zu prüfenden Schuldspruches im Erkenntnis des Spruchsenates vor.

Eine Ausfertigung der Stellungnahme der Amtsbeauftragten wurde dem einschreitenden Verteidiger zugestellt.

Auf der Vorladung des Beschuldigten zur mündlichen Verhandlung vom 3. Juni 2014 ist "§ 33/2a FinStrG" als Tatverdacht genannt.

Der Bf. hat am 2. Juli 2014 an der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat teilgenommen und ausgesagt.

Am 12. Juni 2014 wurde durch den Verteidiger ein schriftliches Vorbringen an den Spruchsenat erstattet, in dem unter "wegen" Umsatzsteuersonderprüfung 2006 (Zeitraum 1-8/2005, Verdacht der Hinterziehung von Umsatzsteuer § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG) angeführt ist und in der Sache ausgeführt wird, dass der Tatvorwurf nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bestritten werde.

Nach Ausführungen zur Person des Bf. und Einwendungen gegen die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen wird auf der letzten Seite des Schriftsatzes zur Anlastung der Vergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ausgeführt:

"Auch wenn es hier "nur" um den Zeitraum 1-8/2008 geht: das durch sehr angreifbare Weise zustande gekommene Schätzungsergebnis ist für Zwecke des FinStrG ungeeignet. Um zuverlässig beurteilen zu können, was rechtens ist, d.h. ob bzw. in welcher Höhe Umsatzsteuer verkürzt wurde, muss feststehen (also festgestellt sein), was sich seinerzeit in der realen Welt zugetragen hat. Die Arbeit des Prüfers (und damit des Finanzamtes insgesamt) gibt darauf keine Antwort, die den strengen Maßstäben des FinStrG genügt.

Damit hängt die qualifizierte Schuldform der Wissentlichkeit völlig in der Luft, ohne dass dazu noch viel zu sagen wäre."

Nach Ladung vom 2. September 2014 fand am 1. Oktober 2014 eine fortgesetzte Verhandlung vor dem Spruchsenat statt, die nach Einvernahme des Prüfers mit der Beratung des Senates und der Verkündung des verfahrensgegenständlichen Erkenntnisses endete."

Überlegungen des BFG zum Verfahrensrecht und der Prüfung der Verjährungsfrage:

Am 16. Oktober 2007 gültige Fassung des § 14 Abs. 3 FinStrG:

Gemäß § 14 Abs. 3 FinStrG ist Verfolgungshandlung jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichtes, einer Finanzstrafbehörde oder eines im § 89 Abs. 2 genannten Organs, die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen, Beschuldigten oder Angeklagten richtet, und zwar auch dann, wenn das Gericht, die Finanzstrafbehörde oder das Organ zu dieser Amtshandlung nicht zuständig war, die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreicht oder die Person, gegen die sie gerichtet war, davon keine Kenntnis erlangt hat.

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

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

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

Abs. 4) In die Verjährungsfrist werden nicht eingerechnet:

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

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

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

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

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

Die Verständigung gemäß § 82 Abs. 1 iVm § 14 Abs. 3 FinStrG vom 16. Oktober 2007 stellt eine Verfolgungshandlung gegen den Bf. (*gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen*) dar. Aus der Anführung der Umsatzsteuer-Sonderprüfung vom 20. November 2006 ergibt sich der zeitliche Rahmen 1-8/2005 und der Tatverdacht hinsichtlich von Vergehen in Voranmeldungszeiträumen. Damit ist hinsichtlich der Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für die Zeiträume 1-8/2005 ein Finanzstrafverfahren gegen den Bf. innerhalb der Verfolgungsverjährungsfrist des § 31 Abs. 2 FinStrG anhängig geworden.

Nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2. BAO i. V. § 31 Abs. 1 letzter Satz FinStrG ist festzustellen, dass die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Umsatzsteuer 2005 mit Ablauf des Jahres 2005 begonnen hat. Demnach tritt die absolute Verjährung (§ 31 Abs. 5 FinStrG) hinsichtlich von Vergehen zu Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate 1-8/2005 erst mit Ablauf des Jahres 2015 ein.

Das Verfahren nach § 33 Abs. 1 lit. a i.V.m. 13 FinStrG wurde mit der Einvernahme des Beschuldigten nach den Bestimmungen der StPO am 19. November 2013 anhängig.

Diese Einvernahme lag jedoch außerhalb der fünfjährigen Verfolgungsverjährungsfrist, daher ist hinsichtlich des Vergehens der versuchten Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 2005 keine Strafbarkeit mehr gegeben (Strafaufhebungsgrund der Verfolgungsverjährung).

In seinem Urteil eines verstärkten Senates vom 21.11.1991 (14 Os 127/90) ging der OGH von seiner bisherigen Rechtsansicht einer echten Realkonkurrenz zwischen § 33 Abs. 2 lit. a und § 33 Abs. 1 FinStrG ab und begründete dies damit, dass die Hinterziehung der Umsatzsteuer im Voranmeldungsstadium eine (mitbestrafte) Vortat darstelle, die die Hinterziehung der veranlagten Jahresumsatzsteuer als Haupttat erst ermöglicht oder erleichtert.

Dieser Rechtsansicht schloss sich auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 11.11.1992, 92/13/0179 an.

Im Erkenntnis des VwGH vom 21.9.2009, 2009/16/0083, wird zu dieser Rechtsfrage genauer ausgeführt:

"Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG dann ausgeschlossen, wenn eine Strafbarkeit infolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 leg. cit. wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für den selben Zeitraum kein Hindernis entgegensteht, weil in einem solchen Fall die Tathandlung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als eine - durch die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 - nachbestrafte Vortat zu betrachten ist (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 4. Februar 2009, 2007/15/0142, vom 3. September 2008, 2008/13/0076, und vom 30. Jänner 2001, 2000/14/0109, VwSlg 7.580/F).

Unbeschadet des Umstandes, dass es sich bei der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG hinsichtlich der Umsatzsteuer bestimmter Voranmeldungszeiträume um eine mit der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich der Umsatzsteuer eines diese Voranmeldungszeiträume (mit)umfassenden Veranlagungszeitraumes nachbestrafte Vortat handelt, werden die beiden Taten durch zu unterschiedlichen Zeitpunkten verwirklichte unterschiedliche Sachverhalte begangen, wodurch die in § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG umschriebenen Tatbestände erfüllt werden. Dabei entsprechen nicht nur zu verschiedenen Zeitpunkten verwirklichte Sachverhalte den verschiedenen Tatbildern, sondern auch in der Qualifikation unterschiedlichen subjektiven Tatbeständen, weil für die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG der qualifizierte Vorsatz der Wissentlichkeit (dolus principalis) erforderlich ist, während zur Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG der bedingte Vorsatz (dolus eventualis) ausreicht."

Einer Strafbarkeit wegen des Versuches der Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 2005 steht das Hindernis der Verfolgungsverjährung entgegen, daher ist die Verkürzung im Voranmeldungsstadium nicht als konsumierte Vortat zu sehen.

Zudem war der gegenständliche Verkürzungsbetrag laut Umsatzsteuersonderprüfung, da die Umsatzsteuernachschau bereits vor Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2005 abgeschlossen war, der Abgabenbehörde vor einer Durchführung einer Jahresveranlagung bekannt und war zudem die Abgabennachforderung mit Rechtsmittel angefochten worden, demnach konnte es der Bf. - wie der UFS und das BFG mehrmals in gleichgelagerten Fällen judiziert haben - auch nicht mehr ernstlich für möglich halten, dass (außerhalb einer Rechtsmittelentscheidung) eine Abgabenfestsetzung unterhalb der Abgabenhöhe der Umsatzsteuernachschau bewirkt werden könnte. Die subjektive Tatseite für einen Versuch der Verkürzung der Jahresumsatzsteuer ist im Umfang der bereits entdeckten Verkürzungen nicht mehr möglich, der Bf. konnte es nur noch hinsichtlich übersteigender Beträge ernstlich für möglich halten, eine Abgabenverkürzung bewirken zu können.

Die Finanzstrafbehörde war somit berechtigt, das mit Verfolgungshandlung vom 16. Oktober 2007 anhängig gemachte Verfahren nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für die Zeiträume 1-8/2005 weiterzuführen.

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das gleiche gilt, wenn sie in anderer Weise, insbesondere aus eigener Wahrnehmung vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt. Die Prüfung ist nach den für die Feststellung des maßgebenden Sachverhalts im Untersuchungsverfahren geltenden Bestimmungen vorzunehmen.

Abs. 2 Ergibt diese Prüfung, dass für die Ahndung des Finanzvergehens das Gericht zuständig ist, so hat die Finanzstrafbehörde das Strafverfahren nach den Bestimmungen des Dritten Unterabschnittes zu führen.

Abs. 3 Ergibt die Prüfung gemäß Abs. 1, daß die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt, so hat die Finanzstrafbehörde das Strafverfahren einzuleiten.

Gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG ist die Einleitung des Strafverfahrens aktenkundig zu machen.

Abs. 2 Von der Einleitung des Strafverfahrens ist der Verdächtige unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen. In den Fällen der §§ 85 und 93 kann die Verständigung auch anlässlich der ersten Vernehmung durch die Finanzstrafbehörde erfolgen. Die Verständigung bedarf eines Bescheides, wenn das Strafverfahren wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird. Gegen diesen Bescheid ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Abs. 3 Der Einleitung eines Strafverfahrens ist die erste Vernehmung einer Person als Beschuldigter durch eine andere Dienststelle der Finanzverwaltung als durch die Finanzstrafbehörde gleichzuhalten.

Eine wissentliche Verkürzung einer Umsatzsteuervorauszahlung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG stellt ein vorsätzliches Finanzvergehen dar, demnach hätte nach § 83 Abs. 2 FinStrG unverzüglich nach dem Beschluss nach § 202 Abs. 1 FinStrG der Staatsanwaltschaft Wien vom 28. März 2014 ein Einleitungsbescheid ergehen müssen, was jedoch unterblieben ist.

Erst mit FinStrG- Novelle 2007, BGBl I 2007/44 gültig ab 1.1.2008 kam die Passage: *"Die Verständigung bedarf eines Bescheides, wenn das Strafverfahren wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird."* in das Finanzstrafgesetz und mit FinStrG-Nov 2010, BGBl I 2010/104 gültig ab 1.1.2011 verlor dieser Bescheid eine Überprüfungsmöglichkeit im Beschwerdeverfahren.

Welche Beschuldigtenrechte soll ein nicht rechtsmittelfähiger Bescheid einräumen?

Dazu ein Auszug aus den historischen Standardbegründungen in Beschwerdeverfahren gegen Einleitungsbescheide:

"Für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens genügt es, wenn gegen den Verdächtigen genügend Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt. Es geht bei der Prüfung, ob tatsächlich genügend Verdachtsgründe im Sinn des § 82 Abs. 1 FinStrG für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind, nicht darum, bereits die Ergebnisse des förmlichen Finanzstrafverfahrens gleichsam vorwegzunehmen, sondern lediglich darum, ob die bisher der Finanzstrafbehörde zugekommenen Mitteilungen für einen Verdacht ausreichen oder nicht. Die Beantwortung der Frage, ob der Beschwerdeführer das ihm zur Last gelegte Finanzvergehen tatsächlich begangen hat oder nicht, ist jedenfalls dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 115 leg. cit. vorbehalten (vgl. etwa VwGH vom 28. Mai 2008, 2008/15/0011).

In der Begründung einer Einleitungsverfügung nach § 83 Abs. 2 FinStrG ist darzulegen, von welchem Sachverhalt die Finanzstrafbehörde ausgegangen ist und welches schuldhafte Verhalten dem Beschuldigten vorgeworfen wird."

Diese Vorgaben für einen Einleitungsbescheid erfüllt die Stellungnahme der Amtsbeauftragten vom 22. April 2014 in materieller Sicht. Dem Beschuldigten wurde mit diesem Schreiben mitgeteilt, dass die Finanzstrafbehörde ihn beschuldige als Einzelunternehmer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen für den Zeitraum 1-8/2005 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in der Höhe von € 44.800,00 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und damit ein Vergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen zu haben. Diese Anschuldigung wird auf Seite 2 bis 4 der Stellungnahme mit Ausführungen zur Umsatzsteuernachschau und dem bisherigen Geschehen im Finanzstrafverfahren begründet.

Der Bf. wurde in der Folge zwei Mal vor dem Spruchsenat als Beschuldigter gehört und sein Verteidiger hat eine schriftliche Stellungnahme zum Tatvorwurf nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG an den Spruchsenat eingebracht.

Zwischen der Stellungnahme der Amtsbeauftragten und der Erkenntniserlassung durch den Spruchsenat lag letztlich ein Zeitraum von fast 6 Monaten, somit ist dem Bf. auch ausreichend Zeit und Gelegenheit zur Verfügung gestanden, seine Verteidigungsrechte nach der konkretisierten Anschuldigung zu Vergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG entsprechend wahrnehmen zu können.

Eine Beeinträchtigung berechtigter Parteieninteressen kann damit in der Unterlassung der Befolgung der Verfahrensvorschrift der Erlassung eines Einleitungsbescheides nicht gesehen werden. Diese Unterlassung stellt demnach nach Ansicht des BFG einen unwesentlichen Verfahrensfehler dar.

Zur Prüfung des Schuldspruches durch den Spruchsenat ist zunächst dem Vorbringen in der Beschwerde beizupflichten, dass nicht ein Vergehen, sondern acht Vergehen zu prüfen sind, da sich eine Tat nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG auf die wissentliche Verkürzung einer Umsatzsteuervorauszahlung eines Tatzeitraumes, in diesem Fall bei monatlicher Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen, eines Monats bezieht.

Zum objektiven Tatbestand:

Den durch den Bf. mittels Voranmeldungen einbekannten Zahllasten hinsichtlich des von ihm betriebenen Begleitservice und Massagestudio stehen die Ergebnisse einer Umsatzsteuersonderprüfung gegenüber.

Auszug aus der Berufungsentscheidung zu RV/3326-W/08:

"Das geprüfte Unternehmen war im überprüften Zeitraum nach eigenen Angaben und nach den Feststellungen des Finanzamtes zumindest mit "Begleitungen" (Escortservice) und "Massagen" beschäftigt.

Im Zuge der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurden durch das geprüfte Unternehmen trotz mehrmaliger Aufforderung Unterlagen, die ursprünglich vorhanden waren, oder zur Ermöglichung des Geschäftsbetriebes vorhanden gewesen sein müssen, nicht vorgelegt.

Nicht vorgelegt wurden insbesondere die Erfassungen (Daten) aller im Prüfungszeitraum für das geprüfte Unternehmen tätigen Personen, sowie die Aufzeichnungen, aus denen Datum, Ort, und Dauer der einzelnen Begleitungen, Erreichbarkeit und Transport des jeweiligen Begleitpersonales sowie die Abrechnungsmodalitäten (Gesamtleistung, Begleithonorar, Vermittlungshonorar, Transportkosten, Entgelt Telefonistin, etc.) ersichtlich wären.

Weiters wurden keine Unterlagen vorgelegt, aus denen Datum, Dauer und Art der durchgeführten Massagen hervorgehen würden.

Die Erstellung solcher Unterlagen war aber für den reibungslosen Ablauf des Geschäftsbetriebes zwingend notwendig und wurde durch das geprüfte Unternehmen auch grundsätzlich nicht bestritten. Im Zuge der Prüfung wurden solche Unterlagen aber nicht vorgelegt.

Tz. 2 Schätzungsbefugnis

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung von Grundlagen wesentlich sind.

Tz. 3 Schätzung

A) Begleitungen

Um möglichst alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind, wurden durch die BP hinsichtlich der Begleitungen zwei Schätzungswege erarbeitet. Da beide Schätzungswege ähnliche Ergebnisse erbrachten, erfolgte die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen durch die BP in Anlehnung an diese beiden Ergebnisse, wobei zur Wahrung der Parteieninteressen immer zu Gunsten des geprüften Unternehmens gerundet wurde.

Schätzungsweg 1

Aus den im Zuge der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung durch das Unternehmen vorgelegten Unterlagen ergibt sich bei den Begleitungen zwischen Kreditkartenumsätzen und Barumsätzen ein Verhältnis von 60,75% (Kreditkarten) zu 39,25% (Bar), welches absolut branchenunüblich und unglaublich ist.

Tatsächlich liegt das branchenübliche Verhältnis (dieses wurde bei entsprechenden Vergleichsbetrieben bei gleichlaufenden Prüfungen in Wien festgestellt) bei 5 bis 10% Barumsätzen zu 90 bis 95% Kreditkartenumsätzen. Durch das geprüfte Unternehmen wurde nunmehr behauptet, dass es sich von "branchenüblichen" Unternehmen "wesentlich" unterscheide. Weder für die Art dieser behaupteten wesentlichen Unterscheidungen, noch für die Behauptungen überhaupt, konnte das geprüfte Unternehmen Nachweise erbringen, Unterlagen vorlegen, usw.

Unter der Annahme, dass die erklärten Kreditkartenumsätze im Prüfungszeitraum vollständig erfasst wurden (das sind netto € 25.341,23) und es sich dabei um 10% der aus den Begleitungen resultierenden Gesamtumsätze handelt, ergeben sich Barumsätze in Höhe von € 228.071,03. Dies entspräche einer Zuschätzung bei den Begleitumsätzen von € 211.701,05 (netto 20% USt).

Schätzungsweg 2:

Durch die BP wurde anhand der vorgelegten Unterlagen ermittelt, dass im Prüfungszeitraum pro Tag 1,456 (!!!) Begleitungen vermittelt und durchgeführt wurden. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass durch das geprüfte Unternehmen via Internet auf diversen Homepages (G-escort ; a-escort ; ae-escort) praktisch rund um die Uhr die Begleitedienste von mindestens 60 Damen angeboten werden, muss diese Zahl als branchenunüblich, unrealistisch und vollkommen unglaubwürdig eingestuft werden.

Weiters wurde durch die BP festgestellt, dass sich aufgrund der vorgelegten Unterlagen pro Begleitung ein durchschnittlicher Bruttoumsatz von € 162,03 ergibt, was einem Nettoumsatz von € 135,03 entspricht. Unter der Annahme, dass es im Prüfungszeitraum pro Tag durchschnittlich nur zu mindestens 8 durch das geprüfte Unternehmen vermittelten Begleitungen gekommen ist (was bei der Vielzahl des angebotenen Personales als nicht zu hoch gegriffen erscheint), ergibt sich für den Prüfungszeitraum (das sind 243 Tage) bereits ein Begleitumsatz von insgesamt € 262.496,10. Dies entspräche einer Zuschätzung bei den Begleitumsätzen von € 220.784,90 (netto 20% USt).

Hinzuschätzung lt. BP:

Da beide Schätzungswege ähnliche Ergebnisse erbracht haben, war durch die BP bei den Begleitumsätzen eine Hinzuschätzung von € 200.000,00 (netto 20% USt) vorzunehmen. (Alle Rundungen erfolgten zu Gunsten des geprüften Unternehmens):

B) Massagen

Bei den Massageumsätzen ergibt sich hinsichtlich der durch das geprüfte Unternehmen erklärten Anzahl der Massagen (pro Tag wurden durchschnittlich 0,40 Massagen durchgeführt) ein ähnliches Bild wie bei den Begleitungen, das heißt, dass die erklärten Ergebnisse weder branchenüblich noch glaubwürdig sind. Dazu kommt noch, dass die vom geprüften Unternehmen aufgestellte Behauptung, pro Massage wären vom jeweiligen Kunden lediglich € 73,00 brutto verlangt worden, nicht nachgewiesen wurde und daher ebenfalls als unglaubwürdig zu betrachten ist. Mangels geeigneter Ermittlungs- und Berechnungsmöglichkeiten wurde für die Ermittlung (Schätzung) der Umsätze aus Massagen, der sich bei den Begleitungen ergebende "Verkürzungsfaktor" auch auf die erklärten Massageumsätze angewendet. Der "Verkürzungsfaktor" beträgt 420 %. Die erklärten Umsätze betragen € 5.873,33 (netto); die Hinzurechnung beträgt € 24.000,00 (netto 20% USt).

Zahlenmäßige Darstellung der beiden Schätzungswege:

Schätzungsweq 1:

Monat	Begleitungen	Gesamt
Kreditkarte	Bar	
€	€	€

Jänner	4.696,81	1.637,25	6.334,06
Februar	3.330,92	1.715,83	5.046,75
März	2.994,50	1.620,00	4.614,50
April	3.290,00	1.705,00	4.995,00
Mai	3.903,50	1.739,17	5.642,67
Juni	2.990,50	1.485,00	4.475,50
Juli	3.395,17	2.739,81	6.134,97
August	739,83	3.727,92	4.467,75
01-08/2005	25.341,23	16.369,97	41.711,20
in % lt. Erkl.	60,75%	39,25%	100,00%
in % lt. BP	10%	90%	100%
_in			
in € lt. BP	25.341,23	228.071,03	253.412,25
Differenz	0,00	211.701,05	211.701,05

Schätzungsweg 2:

Monat	Brutto	Anzahl	Brutto pro	Netto pro	Tage pro	Begleitungen	Nettoums.
	€	Begleitungen	Begleitung	Begleitung	Monat	pro Tag	€
Jänner	8.403,87	46	182,69	152,24	31	8	37.756,52
Februar	6.786,10	39	174,00	145,00	28	8	32.480,48
März	6.559,40	43	152,54	127,12	31	8	31.525,80
April	6.943,00	47	147,72	123,10	30	8	29.544,68
Mai	7.760,20	45	172,45	143,71	31	8	35.639,44
Juni	6.100,60	39	156,43	130,35	30	8	31.285,13
Juli	8.456,97	58	145,81	121,51	31	8	30.134,02
August	6.091,30	37	164,63	137,19	31	8	34.023,48
01-08/2005	57.101,44	354,00	162,03	135,03	243,00	8	262.496,10
lt. Erkl.							41.711,20
Differenz							220.784,90

VA-Zeitraum	Gesamtums.	Ums. 20%	USt	Vorsteuer	Zahllast
	€	€	€	€	€
Jänner	6.675,73	6.675,73	1.335,15	938,84	396,31
Februar	5.982,58	5.982,58	1.196,52	1.046,80	149,72
März	5.466,17	5.466,17	1.093,23	834,89	258,34
April	5.785,83	5.785,83	1.157,17	813,63	343,54
Mai	6.499,93	6.499,93	1.299,99	785,56	514,43
Juni	5.083,83	5.083,83	1.016,77	666,31	350,46
Juli	7.179,33	7.179,33	1.435,87	993,34	442,53
August	5.076,08	5.076,08	1.015,22	618,41	396,81
01-08/2005 lt. UVA	47.749,48	47.749,48	9.549,90	6.697,76	2.852,14
Zuschätzung lt. Tz. 3A	200.000,00	200.000,00	40.000,00	0,00	40.000,00
Zuschätzung lt. Tz. 3B	24.000,00	24.000,00	4.800,00	0,00	4.800,00
01-08/2005 lt. Bp	271.749,48	271.749,48	54.349,90	6.697,76	47.652,14

Entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung, Zuschätzung von € 200.000,00 für Begleitungen und € 24.000,00 für Massagen wurde am 20.11.2006 ein Festsetzungsbescheid betreffend Umsatzsteuer 1-8/2005 erlassen, was eine Nachforderung von € 44.800,00 nach sich zog."

Zur Begründung der Abweisung der Berufung gegen die Abgabennachforderung wird in der Berufungsentscheidung ausgeführt:

"§ 184 BAO lautet:

"§ 184. (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die

geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen."

§ 138 BAO lautet:

"§ 138. (1) Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

(2) Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind."

§ 143 BAO lautet:

"§ 143. (1) Zur Erfüllung der im § 114 bezeichneten Aufgaben ist die Abgabenbehörde berechtigt, Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen. Die Auskunftspflicht trifft jedermann, auch wenn es sich nicht um seine persönliche Abgabepflicht handelt.

(2) Die Auskunft ist wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu erteilen. Die Verpflichtung zur Auskunftserteilung schließt die Verbindlichkeit in sich, Urkunden und andere schriftliche Unterlagen, die für die Feststellung von Abgabenansprüchen von Bedeutung sind, vorzulegen oder die Einsichtnahme in diese zu gestatten.

(3) Die Bestimmungen der §§ 170 bis 174 finden auf Auskunftspersonen (Abs. 1) sinngemäß Anwendung.

(4) Die Bestimmungen über Zeugengebühren (§ 176) gelten auch für Auskunftspersonen, die nicht in einer ihre persönliche Abgabepflicht betreffenden Angelegenheit herangezogen werden."

Nach § 171 Abs. 1 lit. c BAO darf die Aussage unter anderem verweigert werden "über Fragen, die er nicht beantworten könnte, ohne eine ihm obliegende gesetzlich anerkannte Pflicht zur Verschwiegenheit, von der er nicht gültig entbunden wurde, zu verletzen oder ein Kunst-, Betriebs- oder Geschäftsgeheimnis zu offenbaren."

Nach den Prüfungsfeststellungen wurden der Abgabenbehörde erster Instanz Unterlagen, die zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen erforderlich sind, nicht vorgelegt.

Die Berufung auf das Grundrecht auf Datenschutz (§ 1 Datenschutzgesetz 2000) geht insoweit ins Leere. § 1 Abs. 1 und Abs. 2 DSG 2000 lauten:

"§ 1. (1) Jedermann hat, insbesondere auch im Hinblick auf die Achtung seines Privat- und Familienlebens, Anspruch auf Geheimhaltung der ihn betreffenden personenbezogenen Daten, soweit ein schutzwürdiges Interesse daran besteht. Das Bestehen eines solchen Interesses ist ausgeschlossen, wenn Daten infolge ihrer

allgemeinen Verfügbarkeit oder wegen ihrer mangelnden Rückführbarkeit auf den Betroffenen einem Geheimhaltungsanspruch nicht zugänglich sind.

(2) Soweit die Verwendung von personenbezogenen Daten nicht im lebenswichtigen Interesse des Betroffenen oder mit seiner Zustimmung erfolgt, sind Beschränkungen des Anspruchs auf Geheimhaltung nur zur Wahrung überwiegender berechtigter Interessen eines anderen zulässig, und zwar bei Eingriffen einer staatlichen Behörde nur auf Grund von Gesetzen, die aus den in Art. 8 Abs. 2 der Europäischen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK), BGBl. Nr. 210/1958 , genannten Gründen notwendig sind. Derartige Gesetze dürfen die Verwendung von Daten, die ihrer Art nach besonders schutzwürdig sind, nur zur Wahrung wichtiger öffentlicher Interessen vorsehen und müssen gleichzeitig angemessene Garantien für den Schutz der Geheimhaltungsinteressen der Betroffenen festlegen. Auch im Falle zulässiger Beschränkungen darf der Eingriff in das Grundrecht jeweils nur in der gelindesten, zum Ziel führenden Art vorgenommen werden."

Selbst unter der Annahme einer Verpflichtung des Bw, bestimmte Daten, die ihm in Ausübung seines Gewerbes bekannt werden, im Interesse der Betroffenen geheimzuhalten, ist diesem Interesse der Betroffenen das öffentliche Interesse an einer Auskunftserteilung der für die Abgabenerhebung relevanten Daten entgegenzuhalten. In Abwägung zwischen den Interessen der Geschäftspartner des Bw, an der Geheimhaltung der in Rede stehenden Daten und dem öffentlichen Interesse an der Auskunftserteilung über alle für die Abgabenerhebung beim Bw maßgebenden Tatsachen ist - rechtskonform (vgl. VfGH 16.10.1991, B 663/90) - der Verpflichtung zur Auskunftserteilung das größere Gewicht beizumessen.

Durch die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht ("Steuergeheimnis", § 48a BAO) wird auch dem Interesse der Geschäftspartner, ihr Sexualleben nicht der Öffentlichkeit zugänglich zu machen, Rechnung getragen, da diese Informationen von den Abgabenbehörden geheimzuhalten sind; das Interesse der (offenbar) freiberuflichen Mitarbeiterinnen des Bw bzw deren "Freunden", ihre Einnahmen aus den vom Bw vermittelten Geschäften nicht zu versteuern, ist hingegen im Abgabenverfahren nicht schutzwürdig.

Vom Bw wurde daher zu Unrecht die Herausgabe jedenfalls die Daten derjenigen Personen, die für ihn tätig wurden ("Hostessen", "Masseusen") verweigert.

Die Abgabenbehörde ist daher nach § 184 BAO zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigt und verpflichtet.

A. Escortservice

Das Finanzamt gelangt zu seiner Schätzung auf zwei Wegen:

Einerseits wurden die Kreditkartenumsätze mit einem branchentypischen Satz in Relation zu den Barerlösen gesetzt.

Andererseits wurde anstelle der erklärten rund 1,5 Begleitungen pro Tag von durchschnittlich 8 vermittelten Begleitungen pro Tag ausgegangen und der Durchschnittsumsatz von netto € 135,05 je Begleitung entsprechend hochgerechnet.

Gegen die Hochrechnung der Kreditkartenumsätze wurde eingewendet, dass diese im Wesentlichen von zwei Stammkunden herrühren und daher eine Hochrechnung in der vorgenommenen Form unzulässig wäre.

Derartige untypische Zahlungen können die Verhältnisse verzerren.

Einen konkreten Nachweis hierfür hat der Bw allerdings nicht erbracht. Im Arbeitsbogen (Seite 157) sind 30 Personen angeführt, die laut Abrechnungen mit Kreditkarten gezahlt haben. Eine betragsmäßige Darstellung der den Stammkunden einerseits und den anderen Kunden andererseits zuzuordnenden Umsätze hat der Bw nicht vorgelegt.

Daher blieb der Bw einen Nachweis für seine Behauptung schuldig.

Keiner Berechtigung kommen auch die Einwände gegen die Annahme von durchschnittlich 8 vermittelten Begleitungen zu netto € 135,05 je Begleitung täglich zu.

Laut Arbeitsbogen ist der Bw Inhaber dreier einschlägiger Domains.

Einer Aufstellung im Arbeitsbogen zufolge wurden auf Websites des Bw Leistungen von insgesamt 60 mit Vornamen angeführten Frauen angeboten, außerdem Massagen von Montag bis Sonntag von 10 bis 22 Uhr offeriert (Rückseite der S 6 im Arbeitsbogen). Hinzu kam die regelmäßige Schaltung von Inseraten.

Der Bw erweckte in seiner Werbung - unwidersprochen - den Eindruck, dass er in der Lage ist, laufend rund 60 Mädchen zu vermitteln; dort wurde eine Vielzahl von unterschiedlichen Leistungen - neben dem Schwerpunkt im Sexgeschäft etwa auch Reiseleistungen oder Personenschutz, Begleitschutz, Transporte (eine nähere Prüfung dieser Geschäftsbereiche ist nicht ersichtlich) - angeboten (siehe die Ausdrücke auf den Seiten 158 - 175 des Arbeitsbogens).

Dagegen wird im Wesentlichen vorgebracht, dass fast ausschließlich mit Symbolfotos, also Fotos, die nicht die tatsächlichen Begleiterinnen abbilden, geworben wurde, und die Zahl der Homepages nicht auf die Zahl der Vermittlungen schließen lasse. Tatsächlich habe der Bw weit weniger Mädchen unter Vertrag.

Ob in der Werbung mit fiktiven Fotos oder mit realen Fotos der Begleiterinnen geworben wird, ist für die Zahl der tatsächlichen Begleiterinnen ohne Belang.

Auch wenn der Umfang der Werbung nicht unmittelbar mit der Zahl der Aufträge korreliert, entspricht es doch der Lebenserfahrung, dass ein entsprechend hoher Werbeeinsatz auch höhere Einnahmen nach sich ziehen wird.

Da sich der Bw weigert, die Daten der für ihn tätigen Personen bekannt zu geben, ist eine Überprüfung weder der Anzahl der Mitarbeiterinnen noch der von diesen erbrachten Leistungen möglich.

Hier ist insbesondere auf die Ausführungen im Vorhalt des Finanzamtes vom 9.11.2007 zu verweisen.

Der Bw hat zwar dem Prüfer zunächst Unterlagen über einige seiner (freien) Mitarbeiterinnen zur Verfügung gestellt, die Vorlage aller diesbezüglichen Unterlagen aber in weiterer Folge - da sich die Mitarbeiterinnen bzw. deren "Freunde" durch die Nachforschungen der Abgabenbehörde belästigt erachteten - verweigert.

Aus den wenigen im Arbeitsbogen enthaltenen Niederschriften ergibt sich, dass ein Mädchen in zwei Wochen zwei Aufträge im Rahmen des Begleitservice erhalten hat, ein Mädchen pro Tag durchschnittlich zwei Massagen leistete.

Ob diese Angaben repräsentativ für den Durchschnitt der Mitarbeiterinnen waren, lässt sich nicht beurteilen. Dies kann auch dahingestellt bleiben, da es Sache des Bw gewesen wäre, Daten für eine Befragung aller Personen der Abgabenbehörde gegenüber offenzulegen (die Befragung einiger anderer bekanntgegebener Personen scheiterte den im Arbeitsbogen enthaltenen Unterlagen zufolge).

Der Annahme der Vermittlung von durchschnittlich 8 Begleitungen pro Tag (gegenüber erklärten durchschnittlich 1,5 Begleitungen) kann daher mangels jedweder nachprüfbarer Unterlagen nicht entgegengetreten werden. Da die Zahl der Begleiterinnen im Berufszeitraum nicht bekannt ist, kann auch nicht festgestellt werden, dass dem Bw entgegen dem von ihm erweckten Eindruck nicht tatsächlich rund 60 Mitarbeiterinnen - mit welchen Fotos immer - zur Verfügung standen. Selbst bei nur 40 Mitarbeiterinnen entspräche ein Durchschnitt von 8 Begleitungen in der Woche bloß einem einmaligen Einsatz jeder einzelnen Mitarbeiterin in einer Woche. Da die Begleiterinnen ihrerseits ein Gewinnstreben haben werden, ist ein entsprechender Einsatz in ihrem Gewerbe zu erwarten und sind auch häufigere bezahlte Sexualkontakte wahrscheinlich.

Dass diese Schätzung zu hoch gegriffen ist, vermag die Berufsbehörde mangels Mitwirkung des Bw an der Sachverhaltsfeststellung - der Bw selbst hat eingeräumt, sich lieber schätzen lassen zu wollen, als weiter die Namen und Kontaktdaten seiner Mitarbeiterinnen bekanntzugeben - nicht zu finden.

Gleiches gilt grundsätzlich für die Anzahl der Massagen. Während der Bw nur durchschnittlich 0,4 Massagen am Tag erklärt, gab die einzige verfügbare Zeugin 2 Massagen an.

Auch wenn in Betracht zu ziehen ist, dass die Massagen nur in einem kleinen Raum ohne besondere Ausstattung stattgefunden haben, lässt die einzige vorhandene Aussage auf eine weit höhere Massagedichte als vom Bw angegeben schließen. Der von Prüfer angenommene Verkürzungsfaktor von 420% liegt unter dem Faktor, der sich aus der Relation von 0,4 zu 2 ergeben würde.

Dass letztlich nur zwei Zeuginnen vernommen wurden, ist nicht auf das Finanzamt zurückzuführen.

Dass Einvernahmen erfolgt sind, war dem Bw bekannt. Es wäre an ihm gelegen, Akteneinsicht zu nehmen und weitere Personen, die sein Vorbringen stützen hätten können, zu benennen bzw. stellig zu machen.

Eine genauere Schätzung erscheint mit den verfügbaren Beweismitteln nicht möglich. Mit den vorhandenen Verfahrensergebnissen steht die vom Prüfer vorgenommene Schätzung in Einklang. Es wäre Sache des Bw gewesen, durch Bekanntgabe genauerer Daten - und nicht bloß durch allgemeine unsubstanzierte Ausführungen, die nichts unmittelbar zur Sache beitragen - eine präzisere Schätzung zu ermöglichen."

Es ist nunmehr zu prüfen, ob diese abgabenbehördliche Schätzung als qualifizierte Vorprüfung auch für Zwecke des Finanzstrafverfahrens übernommen werden kann:

Zu den rechtlichen Rahmenbedingungen wird zunächst auf Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs verwiesen:

Die Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen hindert zwar grundsätzlich die Annahme einer Abgabenhinterziehung nicht, jedoch trägt die Finanzstraßbehörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung. Eine Abgabenhinterziehung kann nur dann angenommen werden, wenn sich nach entsprechender Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschuldigten sagen lässt, dass seine Verantwortung nach menschlichem Ermessen nicht richtig sein kann. Dabei reicht die Tatsache, dass Geschäftsvorgänge nicht in die Buchhaltung aufgenommen wurden und Mängel der Aufzeichnungen festzustellen waren, für sich alleine nicht, Verkürzungsvorsatz anzunehmen, weil es vielmehr der Feststellung bedarf, welche finanzstrafrechtlich zu verantwortenden Vorgänge zu den festgestellten Abgabenverkürzungen geführt haben (VwGH 7.7.2004, 2003/13/0171).

Die Schätzung der beeinträchtigten Abgaben kann eine durchaus tragfähige Grundlage für die Entscheidung in Finanzstrafsachen bilden. Die Finanzstraßbehörde trägt jedoch - anders als im Abgabenverfahren - die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung (vgl. VwGH 17.10.2012, 2009/16/0190).

Feststeht, dass der Bf. seit dem Jahr 2000 die Vermittlung von selbständigen Begleitpersonen und Massagetätigkeit als Einzelunternehmer betrieben hat (Aktenlage und seine Angaben).

Dazu erliegen im Arbeitsbogen Kopien von Einstellungsurkunden der A (siehe S 78, 80, 85, 95, 105, 112, 116, 126, 131, 142 des Arbeitsbogens), wobei in der Folge jedoch festgehalten wird, dass selbständige Begleitpersonen (Gewerbeschein) beschäftigt werden. Unter Punkt 8 wird festgehalten, dass es der Agentur obliegt, welche Personen vermittelt werden und ausschließlich mit einem Mitarbeiter der Agentur verrechnet wird und weitere Kundenkontakte nur über die Agentur abgewickelt werden.

Der Bf. hat dazu erklärt, dass er ein Muster dieser Verträge durch seine Tätigkeit im Hotel von einem Gast erhalten hat.

Das Unternehmen des Bf. erbrachte somit im Tatzeitraum eine Vermittlungsleistung, ihm sind alle für die Begleitung angefallenen Entgelte als Umsätze zuzurechnen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Der Umsatz wird gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Nicht zum Entgelt gehören gemäß § 4 Abs. 3 UStG 1994 die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten).

Entgelt ist demnach, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder der sonstigen Leistung steht. Ob der Abnehmer das Entgelt (ganz oder teilweise) dem Unternehmer direkt oder mit seinem Einverständnis oder auf sein Verlangen einem Dritten leistet, ist unbeachtlich. Der Abzug von Betriebsausgaben kommt nicht in Betracht. Bemessungsgrundlage ist das ungekürzte Entgelt. Dass der Unternehmer daraus seine Geschäftsunkosten decken muss, ist gleichgültig (vgl. VwGH 22.9.2005, 2003/14/0002).

Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sind jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder - wie etwa der Kommissionär - auf fremde Rechnung tätig wird (Ruppe/Achatz, UStG4, § 1 Tz 254). Wer also zu einer Leistung verpflichtet ist, wird, sofern er die Leistung auch tatsächlich im eigenen Namen ausführt, umsatzsteuerrechtlich als Leistender angesehen. Entscheidend dafür, ob der Unternehmer im eigenen oder fremden Namen tätig wird, ist sein Auftreten nach außen (VwGH 15.1.1990, 87/15/0157; VwGH 18.12.1996, 95/15/0149; VwGH 31.10.2001, 97/13/0066).

Der Bf. bewarb die Dienste der Begleitagentur auf den in der abgabenrechtlichen Berufungsentscheidung bereits genannten domains. Aufgrund des im Einstellungspapier festgestellten Geschäftsablaufes hatte der Kunde zunächst mit der Begleitagentur in Kontakt zu treten. Eine direkte Kontaktaufnahme des Kunden mit einer Begleitperson war nicht vorgesehen. Wollte der Kunde eine Leistung des Begleitservice in Anspruch nehmen, musste er auf jeden Fall mit dem Unternehmen des Bf. Kontakt aufnehmen.

Somit beschränkte sich die Tätigkeit des Bf. nicht auf die bloße Herbeiführung eines zwischen der Begleitdame und dem Kunden stattfindenden Leistungsaustausches.

Von der Begleitagentur wurde festgelegt, ob das Geschäft zustande kam und welche Begleitperson den Auftrag übernehmen sollte. Nachdem die Begleitperson durch das Unternehmen des Bf. entsprechend informiert worden war, erschien sie zur vereinbarten Zeit am vereinbarten Treffpunkt.

Nach den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung hat der Bf. somit als Einzelunternehmer die gegenständlichen Leistungen im eigenen Namen erbracht und sind die Gesamtentgelte der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Zu den vom Unternehmen zur Verfügung gestellten Unterlagen ist festzuhalten, dass im Arbeitsbogen (S 17 bis S 40) handschriftliche Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben für alle 8 Prüfungsmonate erliegen.

Desweiteren erliegen auf den Seiten 41 bis 44 des Arbeitsbogens Kopien eines Monatskalenders, auf dem in der entsprechenden Datumsspalte ebenfalls handschriftliche Eintragungen aufscheinen, die nach identer Handschrift aussehen und die Einnahmen wie in der Einnahmen/Ausgabenrechnung enthalten.

Dazu gibt es im Laufe des Verfahrens unterschiedliche Einlassungen, durch wen und wann diese "angeblichen" Grundaufzeichnungen erstellt wurden (siehe Vorhalt in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG). Der letztlich angepassten Angabe des Bf., dass dies die Handschrift seiner Frau sei, wird Glauben geschenkt. Auffällig ist, dass diese Kopien danach aussehen, als wäre durchgehend ein und dasselbe Schreibwerkzeug verwendet worden, was für eine Nacherstellung spricht.

In der Folge wird auf die in der Einnahmen/Ausgabenrechnungen enthaltenen Eingänge und Ausgaben des Unternehmens detailliert eingegangen.

Für Jänner 2005 sind beispielsweise 33 Begleitungen mit unterschiedlichen Einnahmen pro Begleitung im Rahmen von € 117,00 bis € 964,07 (mit der Bezeichnung inkl.) und 11 Massagen erfasst, die jeweils mit € 73,00 (mit der Bezeichnung inkl.) eingetragen sind.

Dazu hat der Bf. in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG ausgesagt, dass Massageleistungen stets € 73,00 gekostet haben, bei Kreditkartenbezahlungen sich die eingetragenen ungerunden Beträge ergeben haben und bei Barumsätzen nur der Betrag erfasst worden sei, der dem Unternehmen verblieben sei.

Allein diese angebliche Vorgangsweise, dass bei Massageumsätzen und Kreditkartenumsätzen jeweils der gesamte kassierte Betrag auch in das Rechenwerk des Unternehmens Eingang gefunden haben soll, nicht jedoch bei Bargeschäften im Begleitservice, macht die vorgelegten Erlösaufzeichnungen unglaubhaft.

Wer tatsächlich die Unterschrift auf den Kassaeingangsbelegen (S 47 des Arbeitsbogens) zu Massageumsätzen geleistet hat, konnte im Verfahren nicht geklärt werden, daraus ergibt sich jedoch, dass jedenfalls eine weitere Person außer dem Bf. und seiner Frau Inkassos vorgenommen hat.

Das geprüfte Unternehmen hat mittels der 8 Umsatzsteuervoranmeldungen einen Gesamtumsatz von € 47.749,48 erklärt, d.h., dass der durchschnittliche monatliche Umsatz bei ca. € 6.000,00 gelegen wäre. Neben den Telefonkosten für Produkte verschiedener Anbieter weist die Einnahmen/Ausgabenrechnung auch Kosten für die Agire Werbeagentur auf (siehe Blatt 49 bis 52 des Arbeitsbogens), allein im Monat Jänner

2005 waren dies € 4.383,21. Dem steht ein erklärter Umsatz für diesen Monat von € 6.675,73 gegenüber.

In Summe wurden für die 8 Monate Prüfungszeitraum allein an die Agire Werbeagentur € 26.886,54 für Werbung ausgegeben (zur Erinnerung bei einem angeblichen Umsatz von € 47.749,48).

Schon die Ausgaben für Werbemaßnahmen und das Betreiben von drei domains zeigen auf, dass die erklärten Umsätze auch in keiner wirtschaftlich vernünftig zu bezeichnenden Relation dazu stehen. Dass 80 % der erzielten Umsätze für Werbemaßnahmen aufgegangen sein sollen, wie der Bf. vor dem BFG behauptet hat, ist - obwohl in dieser Branche unzweifelhaft hohe Werbekosten anfallen nicht glaubhaft.

Zu den im gesamten Zeitraum einheitlichen Preisen für Massagen (nur zwei Mal gibt es Eintragungen mit einem etwas höheren Preis) ist auf die dem entgegenstehende Angebotspalette auf den Seiten 169 -171 zu verweisen. Demnach konnte man Montags bis Sonntags zwischen 10 Uhr und 22 Uhr klassische Massage, IQ Massage, Regenumcare Massage, Boostermassage, Power-Napping, Tantra-indische Massage und Thaibodymassage buchen. Und alles kostet immer € 73,00 ?

Der Bf. hat dazu vor dem BFG ausgesagt, dass die Terminvereinbarung auch zu Massagen telefonisch erfolgt sei, seine Damen jedoch keine entsprechende Ausbildung aufgewiesen hätten und daher die beworbenen Leistungen nicht in dem angebotenen Spektrum erbracht worden seien.

Die hohen Werbungskosten sind jedoch leichter in Relation zu den 60 Frauennamen zu bringen, die auf der Rückseite von Seite 6 des Arbeitsbogens notiert wurden und den 21 verschiedenen Bezeichnungen in den Werbeaufträgen (Seite 49 bis 53 des Arbeitsbogens).

Auch zu den 60 Frauennamen wurden unterschiedliche Bezeichnungen der Damen gewählt: Ladies, Vip, Platinum und World Models.

Dazu wurde während des gesamten Verfahrens vorgebracht, dass das Unternehmen nicht 60 Personen unter Vertrag gehabt habe und ein und dieselbe Person mit verschiedenen Bezeichnungen beworben worden sei.

Der Bf. hat lediglich die Beschäftigung von 12 Damen durchschnittlich bejaht.

Auf Seite 62 des Arbeitsbogens sind Namen, Geburtsdaten und Anschriften von 9 Frauen genannt, dazu hat der Bf. zugestanden, diese Personen dem Betriebsprüfer namhaft gemacht zu haben.

Von V erliegt unter Seite 78 auch ein undatierter Einstellungsvertrag als Begleitdame der AUSTRIAESCORT.

Auf Seite 80 befindet sich ein Einstellungsvertrag von P.M. vom 19.6.2005, auf Seite 85 ein wiederum undatierter Einstellungsvertrag von J. U. , auf Seite 95 ein undatierter Einstellungsvertrag von S.H. , auf Seite 105 ein Einstellungsvertrag mit L.V.

vom 20.5.2005, auf Seite 106 ein undatiertes Einstellungsvertrag mit R.R. , auf S 126 ein undatiertes Einstellungsvertrag mit M.B. , auf S 131 ein undatiertes Einstellungsvertrag mit Monika Banel und auf Seite 142 ein undatiertes Einstellungsvertrag mit Carina Jankowitsch.

Monika Banel hat am 15. März 2006 vor dem Betriebsprüfer ausgesagt, dass sie im Jahr 2005 Ende Mai Anfang Juni bei der Vienna Escort Agentur (Name des Bf.) vorgesprochen und in den nachfolgenden ein bis zwei Wochen zwei Aufträge erhalten habe.

Bei einem dieser Aufträge habe sie mit einem zweiten Mädchen nach Wiener Neustadt zu einem Kunden fahren müssen. Dazu sei sie vom Agenturchauffeur (45 jähriger Österreicher) zu Hause abgeholt worden. Sie habe den Gesamtbetrag von € 180,00 kassiert und dem Chauffeur gegeben. Im Auto habe sie davon € 40,00 erhalten. Das zweite Mädchen habe auch € 40,00 bekommen.

Beim Auftrag in Wien sei sie von ihrem Lebensgefährten hingebraht worden. In diesem Fall habe sie € 290,00 kassiert. Diesen Betrag habe sie der Chefin gebracht und € 110,00 erhalten. Die beiden Aufträge seien bar kassiert worden.

Bei Mädchen, die der deutschen Sprache nicht mächtig seien, spreche der Chauffeur mit den Kunden und kassiere das Geld. Mit den Mädchen werde erst später im Auto oder in der Agentur abgerechnet. Sie habe keine weiteren Aufträge erhalten, da die Chefin den Aufkleber ihrer eigenen neuen Agentur gesehen und sie ordinär beschimpft habe. Sie könne sich nicht daran erinnern, ob es im Büro der Agentur auf dem Schreibtisch der Chefin eine Mädchenkartei mit grünen Karteikarten gegeben habe. Nach ihrer Erfahrung könne sie sagen, dass das Verhältnis zwischen Kreditkarten und Barumsätzen bei 5 zu 95 % liege.

In der vorgelegten Einnahmen- Ausgabenrechnung scheinen im angesprochenen Zeitraum weder eine Eintragung von € 180,00 noch eine von € 290,00 auf und auch keine korrespondierenden Eintragungen zu den dem Unternehmen verbliebenen Anteilen. Die Angaben spiegeln auch nicht das vom Bf. behauptete Verteilungsverhältnis 55% Dame, 45 % Unternehmen wieder, jedoch wird die Kreditkartenquote von dieser Begleitdame niedriger angegeben als in der Umsatzsteuersonderprüfung angesetzt wurde.

Es wurde in der Niederschrift zwar unrichtig Vienna Escort genannt, aber die Agentur des Bf. steht richtig auf der Ladung und sein Name wurde nach der Agenturbezeichnung genannt, zudem hat er dem Prüfer den Namen der einvernommenen Dame genannt, daher ist glaubhaft, dass sie, wenn auch nur sehr kurzfristig für das Unternehmen tätig war.

Da sie selbst eine Agentur betrieben hat, ist der Senat davon ausgegangen, dass sie die Branchengepflogenheiten kannte, daher werden ihre Angaben zum Verhältnis Bargeschäfte und Kreditkartengeschäfte als zutreffend bewertet.

Carina Jankowitsch hat ebenfalls vor dem Betriebsprüfer ausgesagt, dass sie ab Juli 2005 bis 2. August 2008 (*Anmerkung: August 2008 kann ebenfalls nicht zutreffen, weil die NS*

am 10.5.2006 aufgenommen wurde, demnach kann nur August 2005 gemeint sein.) beim Unternehmen des Bf. sowohl als Masseurin als auch als Begleitedame gearbeitet habe.

Als Masseurin habe sie zwischen 10 Uhr und 20 Uhr an der Adresse Grohgasse anwesend sein und auf Kunden warten müssen. Sie sei 4 bis 5 Tage dort gewesen und habe durchschnittlich pro Tag zwei Kunden gehabt. Es sei so gut wie immer zu sexuellen Handlungen gekommen. Die Tarife seien zu dieser Zeit wie folgt gewesen: 1 Stunde Massage ohne sexuelle Handlung € 90,00, davon seien ihr € 50,00 verblieben, Massage mit Geschlechtsverkehr € 145,00, davon seien ihr € 90,00 verblieben, Massage mit Französisch € 130,00, wovon ihr € 50,00 verblieben seien und Massage mit Handendspannung € 109,00, wovon ihr € 70,00 verblieben seien.

Bereits vor der Massage sei mit der entsprechenden Telefonistin abgerechnet worden. Es habe drei Telefonistinnen und die Chefin gegeben, die abwechselnd an den Telefonen gesessen seien. Die Arbeitszeiten der Telefonistinnen seien von 6 Uhr bis 20 Uhr bzw. von 20 Uhr bis 6 Uhr gewesen. Die Telefone seien rund um die Uhr besetzt gewesen. Von allen Massagekunden, die sie gehabt habe, hätten nur 2 bis 3 mit Kreditkarte bezahlt, die anderen in bar.

Bei den Begleitungen sei sie von der Telefonistin angerufen und vom Chauffeur abgeholt worden. Sie habe das Geld kassiert und mit dem Chauffeur abgerechnet. Durchschnittlich seien ihr € 50,00 bis € 60,00 verblieben. Unter dem Titel AUSTRIAESCORT habe eine Stunde von € 150,00 aufwärts gekostet. Es habe auch billigere Tarife aufgrund von Inseraten in den Tageszeitungen gegeben, die sich auf € 90,00 belaufen haben. In allen Fällen habe eine weitere Stunden € 90,00 gekostet. Von den 15 bis 20 Escortkunden habe kein Einziger mit Kreditkarte bezahlt.

Aus dieser Niederschrift ergibt sich, dass allein 4 Personen Telefondienste geleistet haben und eine weitere Person Chauffeurdienste. Der Bf. war 2006 32 Jahre und damit im selben Alter wie die Dame, die den Chauffeur auf 45 Jahre geschätzt hat, demnach war dies eine andere Person, was der Bf. vor dem BFG auch zugestanden hat.

Beide Damen gaben die Kreditkartenumsätze in einer nahezu geringfügigen Größenordnung an, was dafür spricht, dass eine Annahme von 10 % Kreditkartenumsätzen als sehr großzügig geschätzt anzusehen ist.

Auch die Angaben von Carina Jankowitsch sind nicht in eine Relation zu den im Arbeitsbogen erliegenden handschriftlichen Aufzeichnungen zu angeblichen Einnahmen des Bf. und seinen Angaben zu den Einheitspreisen für Massageleistungen zu bringen.

Aus ihren Angaben können grob Rückschlüsse auf ihr aus dieser Tätigkeit im Juli 2005 in dem Unternehmen des Bf. bezogenes Einkommen gezogen werden. Grob geschätzt auf 4 Wochen, 20 Massagen x 50 = 1.000 und 17 Begleitungen x 55 = 935 für Begleitungen, demnach hätte sie knapp unter 2.000 Euro bezogen, was ein Einkommen von fast einem Drittel des für diesen Monat angegebenen Umsatzes ausgemacht hätte. Bei einem Verteilungsverhältnis von 55% Einnahme der Dame und 45 % Einnahme des Bf. hätte sie demnach schon allein ca. 2/3 des erklärten Umsatzes erwirtschaftet, was somit

bildhaft vor Augen führt, dass die erklärten Umsätze in keiner Relation zum tatsächlichen Geschäftsumfang stehen.

Die beiden einvernommenen Damen wurden durch den Bf. namhaft gemacht, es ist nicht ersichtlich, dass sie einen Grund gehabt hätten ihn zu belasten. Ihre Angaben sind daher zur Beweiswürdigung hinsichtlich des tatsächlichen Umfangs des Geschäftsbetriebes des Bf. heranzuziehen.

Überlegungen zur Übernahme der Schätzung der Massageumsätze für Zwecke des Strafverfahrens:

Die Zeugin spricht von 2 Massagen/Tag, womit ihr eben allein im Juli ca. 1.000 Euro verblieben sein dürften, dem steht ein erklärter Umsatz des Unternehmens aus diesem Titel von € 912,50 entgegen.

Bei Gesamtumsätzen von € 5.873,33 in 8 Monaten aus dem Titel Massagen rechnet sich eine Öffnungszeit von täglich 10 bis 22 Uhr und eine Besetzung mit 4 Telefonistinnen unzweifelhaft nicht.

Dass Kunden von dem großen Angebotsspektrum im Internet angezogen, telefonisch darüber aufgeklärt werden, dass lediglich Einheitsmassagen um € 73,00 erbracht werden können und dennoch dieses Unternehmen als Leistungserbringer wählen, ist doch nur damit erklärbar, dass andere als die beworbenen Zusatzleistungen erwartet bzw. wohl auch in Aussicht gestellt wurden. Für den von Carina Jankowitsch angegebenen Geschäftsumfang von zwei Kunden/Tag erscheinen auch die beschriebenen Räumlichkeiten des Unternehmens als ausreichend, wobei mangels valider Aufzeichnungen naturgemäß auch nicht ausgeschlossen werden kann, dass Massageleistungen nicht auch außerhalb der Unternehmensräumlichkeiten erbracht wurden.

Schon allein eine Kalkulation von 243 Tagen x 146 (2 Massagen zu € 73,00 wie vom Bf. als Einheitspreis behauptet) ergäbe einen Umsatz von € 35.478,00, also wesentlich mehr als von der Betriebsprüfung angesetzt ($24.000 + 5.873,33 = € 29.873,33$), daher kann die abgabenbehördliche Schätzung auch unter den strengeren Prämissen eines Finanzstrafverfahrens unbedenklich übernommen werden, da diese Beträge jedenfalls als Untergrenze einer Abgabenverkürzung in diesem Bereich anzusehen sind.

Unter Berücksichtigung der Aussagen der beiden einvernommenen Damen und unter Würdigung der vorliegenden Unterlagen zu den Unternehmensdaten ist die Zuschätzung bezüglich der Massageumsätze von € 24.000,00 auch für Zwecke des Strafverfahrens als objektiver Tatbestand heranzuziehen.

Überlegungen zur Übernahme der Schätzung der Begleitumsätze für Zwecke des Strafverfahrens:

Dass fast 61 % der Begleitungen mit Kreditkarte bezahlt worden sein sollen, steht in einem krassen Gegensatz zu den Angaben der Begleitdamen und zu den Gepflogenheiten in dieser Branche, die wie auch der Bf. in seinem Vorbringen im

Abgabenfestsetzungsverfahren stets betont hat auf äußerste Diskretion setzt, was nunmal bei Bargeldzahlungen in einem anderen Ausmaß gegeben ist als bei Zahlungen mit Kreditkarte, wo Zahlungen durch Ausweis der Zahlungsempfänger überprüfbar sind.

Gänzlich unglaublich ist in diesem Zusammenhang die Verfahrenseinlassung des Bf., dass er bei Kreditkartenbezahlung den Damen ihren Anteil auch erst nach Zahlungseingang bei seinem Unternehmen ausbezahlt haben will. Bei behaupteten fast 61% Kreditkartenzahlungen hätten demnach die Damen einen Gutteil ihres Einkommens erst zeitversetzt erhalten, was nicht in Einklang mit der hohen Personalfuktuation in dieser Branche steht. Niemand, der nur ein paar Wochen oder Monate in einer Agentur beschäftigt ist, wartet jeweils so lange auf einen so hohen Anteil seines Honorars. Es mag schon zutreffen, dass die Kreditkartenerlöse mit Stammkunden erzielt wurden, aber ihr Anteil am Gesamterlös des Unternehmens des Bf. kann nicht in der behaupteten Höhe bestehen.

Das Beweisverfahren hat ergeben, dass die Aufzeichnungen und Angaben des Bf. auch die Erlöse aus dem Begleitservice betreffend nicht richtig sein können, weswegen die Schätzungsberechtigung gegeben ist.

Weitere Eckdaten zur Ausgaben- Einnahmenseite:

Werbung laut eigenen Unterlagen € 26.886,54, Telefonkosten für 5 Anbieter (UPC, Teling, Telekom, A 1, T-Mobile) laut eigenen Unterlagen € 2.694,82, Miete pro Monat € 693,07 für das Unternehmenslokal, Strom in Summe 1.173,60, Kosten für 4 Telefonistinnen und einen Fahrer, eigene Lebenshaltungskosten des Bf. und seiner Frau, die nach den Angaben des Bf. im Tatzeitraum kein anderes Einkommen gehabt hat, jedoch ein Auto und die Miete für den Wohnsitz in der Gatterederstr. von € 380,00 bezahlt haben soll.

Der Bf. hat vor dem BFG vorgebracht, dass er im Jahr 2005 auch im Hotel am Stubenring gearbeitet habe, wobei durch den Verteidiger ergänzt wurde, dass dies für einen Bulgaren damals in einem Angestelltenverhältnis rechtlich nicht zulässig gewesen sei. Tatsächlich ergibt sich aus der Datenbank der Finanzverwaltung auch kein Einkommen des Bf. aus unselbständiger Arbeit im Jahr 2005 (Einkommen in den Jahren 2003 und 2004 wurde ebenfalls nur aus Gewerbebetrieb und dies in der Höhe von nicht ganz € 9.000,00 für 2004 erklärt). Es ist daher davon auszugehen, dass die Lebenshaltungskosten des Bf. und seiner Gattin zumindest weitestgehend aus den Erlösen seines Unternehmens gedeckt wurden.

Nachdem der Bf. wenn dann schwarz im Hotel gearbeitet hat, sind allenfalls aus dieser Tätigkeit erzielte Einnahmen und Beschäftigungszeiten im Hotel nicht erhebbar.

Überlegungen zum Geschäftsumfang im Begleitservice:

Es gibt keine vollständigen Karteikarten über die Daten der beschäftigten Damen und keine überprüfbaren Unterlagen zu den erbrachten Leistungen und erzielten Leistungserlösen, nur Eckdaten, aus denen Rückschlüsse auf die Größe

des Betriebes und Angaben der im Abgabungsverfahren befragten Damen, aus denen Rückschlüsse auf die Einsatzfrequenzen der Damen gezogen werden können.

Allein für August 2005 gibt es 150 Werbeschaltungen, Seite 6 Rückseite des Arbeitsbogens 60 Frauennamen, mindestens 21 verschiedene Namensbezeichnungen bei der Agire Werbeagentur.

VwGH 2009/16/0190 v. 17.10.2012: Im Finanzstrafverfahren trifft die Finanzstrafbehörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung in dem Sinn, dass der geschätzte Betrag mit der Wirklichkeit solcherart übereinstimmt, dass die Verantwortung des Beschuldigten auch hinsichtlich der Höhe der Verkürzung so unwahrscheinlich ist, dass sie nach menschlichem Ermessen ausgeschlossen werden kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 1996, 93/15/0194).

Bei einer Schätzung durch eine Finanzstrafbehörde genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (in diesem Sinne VwGH 22.9.1987, 85/14/0033 - ÖStZB 1988, 67; VwGH 27.10.1988, 87/16/0161 - AnwBI 1989/3260 = ÖStZB 1989, 161; VwGH 6.12.1990, 90/16/0031 - ÖStZB 1991, 269; VwGH 18.12.1990, 87/14/0155 - ÖStZB 1992, 776; VwGH 20.2.1992, 91/16/0117 - ÖStZB 1992, 920; VwGH 5.8.1992, 90/13/0167 - ARD 4403/36/92 = ÖStZB 1993, 228; VwGH 8.9.1992, 87/14/0186 - ÖStZB 1993, 262; VwGH 26.5.1993, 90/13/0155 - ÖStZB 1994, 330; VwGH 25.4.1996, 95/16/0244 - AnwBI 1996/6276 = ÖStZB 1997, 38).

Die tatsächliche Abgabenvorschreibung aus dem Titel Begleitumsätze liegt unter acht Begleitungen am Tag bei Ansatz des Durchschnittswertes an Honoraren laut Betriebsunterlagen.

Erscheint es nach Abhaltung des Beweisverfahrens glaubhaft, dass der Bf. einen Umsatz von zumindest € 241.711 (+ USt, von € 290.053,20) erzielt hat?

Um ca. € 36.000,00/Monat zu erzielen, könnte bei entsprechenden Preisen auch der zeitgleiche Einsatz der 12 durch den Bf. einbekannten Damen genügen, wie eine Hochrechnung basierend auf den Angaben der beiden befragten Damen und die Daten zu anderen Unternehmen dieser Branche zeigen.

Dass mehr Personen beworben erscheinen, als zeitgleich in einem Begleitservice arbeiten, wird zugestanden, da eben in dieser Branche häufig Agentur gewechselt wird, was sich ebenfalls aus den Angaben der beiden einvernommenen Damen ergibt.

Mehr als dass eine Person drei Mal unter verschiedenen "Unternehmen" inseriert wurde, lässt sich jedoch aus den in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Ausdrucken auch nicht ableiten. Eine gleichzeitige Beschäftigung von Vertragspartnerinnen des Bf. in anderen Unternehmen im Jahr 2005 ergibt sich daraus nicht.

In der Rechtsdatenbank Findok sind zwei Erkenntnisse des UFS ersichtlich, die ebenfalls Umsätze im Zusammenhang mit Begleitservicetätigkeit behandeln. Demnach wurde bei einem Begleitservice einer Thailänderin eine nach der Textierung der Berufungsentscheidung ähnliche Vertragsgestaltung gewählt wie sie im Unternehmen des Bf. bestand. Dieses Unternehmen hatte zwei domains und hat für das Jahr 2005 bereits unter reiner Ansetzung eines Agenturanteiles (44 %) vor Prüfungsbeginn € 182.640,00 als erzielten Umsatz gemeldet (RV/2048-W/09 v.7.2.2011). Der Gesamtumsatz dieses Unternehmens lag daher im selben Jahr fast doppelt so hoch wie beim Bf. nunmehr nach der Prüfung errechnet und vorgeschrieben wurde.

Aus der zweiten Entscheidung RV/2126-W/13 v. 20.9.2013 ergibt sich, dass die Finanzverwaltung beruhend auf Aussagen einvernommener Damen von Mindestverdienstsummen einer Begleitdame von € 2.500,00/Monat ausgeht.

Diese beiden Entscheidungen liefern weitere Indizien dafür, dass die Angaben der verfahrensgegenständlich einvernommenen Damen nicht als überzogen anzusehen sind.

Der Bf. irrt insoweit, als in der Beschwerdeschrift vorgebracht wird, dass es keine Berechtigungen zur Annahme gebe, eine Begleitdame habe 8 Begleitungen/Tag erbracht und die Behörde bzw. nunmehr das Finanzgericht habe dies zu beweisen. Insgesamt wird der Geschäftsumfang so angenommen, dass durchschnittlich in etwa 8 Begleitungen durch in einem Vertragsverhältnis mit dem Bf. stehenden Damen erbracht worden sein müssen. Dies können wie sowohl die Aufzeichnungen des Bf. nahelegen, als auch die Damen ausgesagt haben auch Begleitdienste mehrerer Damen zu einem Auftrag gewesen sein.

In einem Finanzstrafverfahren können den Entscheidungsträgern nicht die Verpflichtungen des Abgabepflichtigen zum Nachweis der durch ihn wann und in welchem Umfang eingesetzten Damen übertragen werden, im Finanzstrafverfahren ist es allein die Aufgabe, eine bestimmte Verkürzungshöhe bei einer Tat festzustellen. Eine verbindliche Feststellung, wieviele Damen wieviele Begleitungen erbracht haben, ist zum Tatnachweis nicht erforderlich und kann naturgemäß auch bei unvollständigem Belegmaterial eines Unternehmens und Schätzungsberechtigung niemals erbracht werden.

Die Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschuldigten hat für den Senat ergeben, dass seine Verantwortung nach menschlichem Ermessen nicht richtig sein kann. Die vorliegenden Aufzeichnungen zu erzielten Umsätzen entsprechen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten.

Die Schätzungen der abgabenbehördlichen Prüfung können, da sie sowohl unter dem Aspekt des Umfanges des durch Unterlagen dargestellten Werbeaufwandes als auch unter dem Aspekt der Ausgabenseite für Werbung, der zumindest zeitweiligen Beschäftigung von Telefonistinnen, die eine Erreichbarkeit der Agentur rund um die Uhr sicher gestellt hat und eines Fahrers sowie der Lebenshaltungskosten des Bf. und seiner Gattin und üblicher Honorare der Begleitdamen (die errechenbaren € 2.000,00 von

Carina Jankowitsch dürften sehr vorsichtig eher unterbewertet beziffert worden sein) und den Aussagen der beiden einvernommenen Damen zutreffend erscheinen, auch für die Zwecke des Finanzstrafverfahrens als objektiver Tatbestand übernommen werden.

Der Senat ist in freier Beweiswürdigung der Aktenlagen und der Aussagen zu dem Schluss gekommen, dass der Bf. jedenfalls in dieser Größenordnung Umsätze seines Unternehmens nicht deklariert und damit Umsatzsteuervorauszahlungen verkürzt hat.

Anders als in dem vom Verteidiger angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.5.1998, 96/15/0260 an der damals bekämpften Berufungsentscheidung vom Verwaltungsgerichtshof ausgesetzt wurde, liegt in diesem Fall keine reine Schätzung nach einem äußeren Betriebsvergleich vor. In die Überlegungen zur Prüfung der Strafbarkeit von bewirkten Verkürzungen sind sehr wohl Unternehmensdaten eingeflossen und das Vorbringen des Bf. wurde einer umfangreichen Beweiswürdigung im Sinne einer Haltbarkeit seiner Behauptungen im Vergleich zur Aktenlage, den Angaben der bei ihm beschäftigten Damen und Eckdaten anderer Begleitagenturen unterzogen.

Seine Einschätzung, dass der Werbeaufwand fast 2/3 des Umsatzes ausgemacht hat, kann allenfalls so uminterpretiert werden, dass die Gesamtausgaben des Unternehmens für Werbeaufwand, Bürokosten, Honorare der Damen, Entlohnung des zusätzlich eingesetzten Fahrers und des gesamten Telefondienstes und Fahrtspesen in etwa in dieser Größenordnung angesiedelt gewesen sein mögen und dem Bf. ein niedrigeres Einkommen als in der Folge durch das Finanzamt geschätzt verblieben sein mag, es war jedoch verfahrensgegenständlich wie eingangs ausgeführt lediglich die Umsatzsteuer 1-8/2005 Prüfgegenstand.

Zu OGH 14.3.2014, 13 Os 10/13 k hält der Oberste Gerichtshof zum Tatbegriff fest:

Das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG wird durch dort pönalisiertes Verhalten (Zuwiderhandeln gegen die Pflicht zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und zur fristgerechten Entrichtung der entsprechenden Umsatzsteuervorauszahlungen) in Bezug auf Voranmeldungszeiträume begangen, sodass sachverhaltsmäßig hinsichtlich eines jeden solchen Zeitraums eine selbständige Tat im materiellen Sinn (§ 21 Abs. 1 FinStrG) vorliegt. Durch das pauschale Nennen eines Gesamthinterziehungsbetrags für die Voranmeldungszeiträume Februar bis Dezember 2009 werden die einzelnen Taten nicht hinreichend konkretisiert (RIS-Justiz RS0118311; jüngst 13 Os 15/13z). Dass es in einem dieser Zeiträume allenfalls zu keiner Umsatzsteuerverkürzung gekommen ist (in welchem Fall diesbezüglich ein Freispruch zu fällen wäre), ist auf Basis der getroffenen Feststellungen nicht auszuschließen.

Auf Basis der getroffenen Feststellungen zur Geschäftstätigkeit des Bf. ist auszuschließen, dass es in einem der 8 Tatzeitpunkte nicht zu einer Abgabenverkürzung gekommen ist.

Da einer Schätzung naturgemäß ein Unsicherheitsfaktor anhaften muss, wird beim monatsweisen Ansatz von einer gleichmäßigen Verkürzung in allen Monaten ausgegangen und keine Bezugsrechnung zu dem nicht aussagekräftigen Rechenwerk des Bf. zu der von ihm behaupteten Umsatzhöhe vorgenommen.

Da beispielsweise die für Februar ausgewiesenen Erlöse höher sind als die für März, schien eine Berücksichtigung unterschiedlicher Monatslängen mangels Umsatzrelevanz nicht geboten.

Subjektive Tatseite:

Zur subjektiven Tatseite ist festzustellen, dass der Bf. weder ordnungsgemäße Aufzeichnungen über die Personen, die für sein Unternehmen Massage- und Begleitleistungen erbracht haben noch über die tatsächlich erzielten Umsätze erstellt hat und somit die monatlich gemeldeten ausgesprochen geringen Zahllasten in keiner Relation zu den tatsächlich erzielten Umsätzen stehen.

Er hatte mangels valider Berechnungsgrundlagen zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten keine Vorstellung von der Höhe der tatsächlich durch sein Unternehmen erzielten Erlöse, seinen Unternehmensausgaben und die durch ihn verkürzten Abgaben.

Ein "Billigsegment" unter € 100,00 wie von einer der befragten Damen ausgesagt und laut Aktenlage beworben, stellte der Bf. zunächst in Abrede, dann ergänzte er, dass in diesem Bereich den Kunden zusätzliche Fahrtkosten verrechnet worden seien, worüber wiederum die Unternehmensaufzeichnungen keine Auskünfte bieten.

Hinsichtlich der subjektiven Tatseite, der wissentlichen Verkürzung einer Abgabe ist auch nur gefordert, dass eine Verkürzung für gewiss gehalten wird. Der Tatvorsatz muss sich nicht auf die Höhe des Verkürzungsbetrags beziehen (zB OGH 1.3.1983, 10 Os 192/82, EvBl 1987/177; 1.8.1996, 15 Os 114/96, EvBl 1996/141; 8.5.2002, 13 Os 33/02, ÖStZB 2002/674; 15.3.2006, 14 Os 145/05 p; VwGH 17. 9. 1992, 91/16/0093), wohl aber auf die Unrichtigkeit, auf der die Verkürzung beruht.

Die infolge der Judikatur des OGH in § 33 Abs. 5 FinStrG vorgenommene legistische Klarstellung, was unter der in der Finanzverwaltung schon seit Jahrzehnten gebräuchlichen Bezeichnung strafbestimmender Wertbetrag zu verstehen ist, bedeutet, dass hinsichtlich einer Strafbemessung lediglich von dem Verkürzungsbetrag auszugehen ist, hinsichtlich dessen eine schuldhafte Verkürzung vorliegt.

Diese Unterscheidung erlangt beispielsweise dann Bedeutung, wenn lediglich hinsichtlich eines Teiles einer Abgabennachforderung für einen Zeitraum eine schuldhafte Verkürzung, für andere Teile jedoch eine Abgabenvorschreibung aufgrund von schuldlosen Fehlern oder anderslautenden Rechtsansichten vorgenommen wird, was verfahrensgegenständlich jedoch nicht vorliegt.

Der Bf. hat somit nach Ansicht des BFG die bewirkten Verkürzungen im Gesamtausmaß für gewiss gehalten und ihm war auch bewusst, dass die abgegebenen Voranmeldungen nicht den tatsächlichen Geschäftsumfang darlegen (zumindest auch Eventualvorsatzes in Bezug auf die Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe der korrekten Umsatzsteuervoranmeldungen). Die subjektive Tatseite für Vergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist demnach erfüllt.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Strafraum maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. Dieser umfasst nur jene Abgabebeträge (ungerechtfertigte Gutschriften), deren Verkürzung im Zusammenhang mit den Unrichtigkeiten bewirkt wurde, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht.

Grundlage für die Strafbemessung ist gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG die Schuld des Täters.

Gemäß § 23 Abs. 2 FinStrG sind die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen, wobei im Übrigen die §§ 32 bis 35 des Strafgesetzbuches gelten.

Bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von € 44.800,00 hat der Spruchsenat eine Geldstrafe von € 18.000,00 ausgesprochen. Dies entspricht 20,08 % der Strafdrohung.

Bei der Strafbemessung für den Bf. berücksichtigte der Spruchsenat laut Erkenntnis die Unbescholtenheit und das lange Zurückliegen der Tat als mildernd. Als erschwerend keinen Umstand.

Gemäß § 23 Abs. 3 FinStrG sind bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen.

Das Unternehmen des Bf. ist nicht mehr aktiv. Über das Vermögen des Bf. wurde am 1.7.2014 das Konkursverfahren eröffnet. Die Schlussabrechnung wurde am 16. Dezember 2014 genehmigt und der Konkurs nach teilweiser Befriedigung der Massegläubiger am 12. Jänner 2015 aufgehoben.

Hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 haftet der gesamte nach der Prüfung nachgeforderte Betrag weiterhin aus. Dazu sowie zu weiteren Abgabenschuldigkeiten von insgesamt € 391.093,00 ist die Einbringung ausgesetzt. Es ist daher hinsichtlich des verfahrensgegenständlichen Verkürzungsbetrages von einem dauerhaften Abgabenausfall auszugehen.

Der Bf. hat nach seinen Angaben vor dem BFG derzeit ein Einkommen von € 360,00 und Sorgepflichten für eine Tochter.

Mangels verwertbarer Anhaltspunkte für ein höheres Einkommen des Bf. (der ausgesagte Betrag würde nicht einmal den von ihm für seine vorherige Wohnung angegebenen Mietzins decken und der Bf. hat keine Verfahrenshilfe beantragt) wird daher wie auch schon im Verfahren vor der Finanzstrafbehörde von engen wirtschaftlichen Verhältnissen ausgegangen. Auffällig ist dabei auch die im Zuge der Verhandlung bekannt gegebene geplante Ortsabwesenheit des Bf. vom 14.4.2015 bis 10.9.2015 im Zusammenhang mit seiner Sorgepflicht für ein schulpflichtiges Kind. Demnach sind wohl auch Betreuungskosten für seine Tochter zu finanzieren.

Unberücksichtigt blieb bisher das langjährige Wohlverhalten seit der Tat und die nicht von dem Bf. zu vertretende überlange Verfahrensdauer, dem steht erschwerend der mehrmalige Tatentschluss entgegen. Der zusätzliche Milderungsgrund und der

Erschwerungsgrund gleichen einander aus, während für die überlange Verfahrensdauer ein gesondert ausgewiesener Abschlag vorgenommen wird.

Das Strafverfahren gegen den Bf. wurde mit Verständigung vom 16. Oktober 2007 anhängig, jedoch ist wegen des Rechtsmittelverfahrens gegen die Abgabenvorschreibung das verfahrensgegenständliche erstinstanzliche Erkenntnis erst am 1. Oktober 2014 erlassen worden. Diese lange Verfahrensdauer hat der Bf. nicht zu verantworten, daher wird ein Abschlag von € 2.000,00 vorgenommen und die Geldstrafe neu mit € 16.000,00 bemessen.

Die obigen Ausführungen zu den Erschwerungs- und Milderungsgründen gelten auch für die Ausmessung der im Spruch ersichtlichen Ersatzfreiheitsstrafe, wobei es, wie wiederum zahlreichen Entscheidungen in der Findok zu entnehmen ist, der langjährigen Spruchpraxis des UFS und auch der des BFG entspricht, dass für € 400,00 Geldstrafe ein Tag Ersatzfreiheitsstrafe bemessen wird.

Die nunmehr ausgesprochene Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe entsprechen nach dem Dafürhalten des erkennenden Senates den spezial- und generalpräventiven Erfordernissen und sind im Bereich der einschlägigen Spruchpraxis bei dauerhaften Abgabenverkürzungen angesiedelt. Die Höhe der verhängten Strafen soll damit einerseits den Bf. von weiteren diesbezüglichen Verfehlungen abhalten und andererseits potentielle Nachahmungstäter abschrecken.

Kostenentscheidung

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

Zahlungsaufforderung

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

Zur Zulässigkeit der Revision

Zur Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, ob die Unterlassung der Erlassung eines Einleitungsbescheides verfahrensgegenständlich als unwesentlicher Fehler zu bewerten war oder ob in wortgetreuer Befolgung der diesbezüglichen Bestimmung des Finanzstrafgesetzes in dieser Fallkonstellation einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung ein Einleitungsbescheid zu erlassen gewesen wäre und der Schuldspruch unter Verletzung

zwingender verfahrensrechtlicher Bestimmungen zustande gekommen ist, wird die ordentliche Revision zugelassen.

Wien, am 14. April 2015