

GZ. FSRV/0004-K/10

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Klagenfurt 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstraßbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Mag. Hannes Prosen sowie die Laienbeisitzer Mag. Nikolaus Gstättner und Dr. Michael Kopetz als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen E, Finanzdienstleister, vertreten durch Dr. Michael Pirker, Wirtschaftstreuhänder, 9500 Villach, Völkendorfer Strasse 43, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung der Amtsbeauftragten Mag. Melanie Kabas vom 23. März 2010 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Klagenfurt als Organ des Finanzamtes Spittal Villach als Finanzstraßbehörde erster Instanz vom 21. Jänner 2010, StrNr. 061/2008/000100-001, nach der am 5. Mai 2011 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, Dr. Michael Pirker, der Amtsbeauftragten Mag. Melanie Kabas sowie der Schriftführerin Melanie Zuschnig durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

**I.** Der Berufung der Amtsbeauftragten wird teilweise Folge gegeben und die im Übrigen unverändert bleibende Entscheidung des Spruchsenates in ihrem einstellenden Teil und in ihrem Ausspruch über Strafe und Kosten dahingehend abgeändert, dass sie wie folgt zu lauten hat:

E ist überdies schuldig, er hat im Amtsbereich des Finanzamtes Spittal Villach in den Jahren 2004 und 2005 als Geschäftsführer der A GmbH und somit als Wahrnehmender deren steuerlichen Interessen fahrlässig unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Kapitalertragsteuern in Höhe von insgesamt € 46.750,00 bewirkt, indem er am 23. November 2004, am 26. November 2004, am 20. Dezember 2004, am 11. Jänner 2005, am 2. Mai 2005, am 23. September 2005 und am 20. Oktober 2005 Teile der Kaufpreise für Eigentumswohnungen aus dem Wohnbauprojekt „O“ in Höhe von insgesamt € 187.000,00 auf sein Betreiben hin bar und ohne Bestätigung als Schwarzgeldzahlungen in Empfang genommen und in der Folge nicht in

das steuerliche Rechenwerk des Unternehmens aufgenommen, sondern für sich selbst verwendet hat, wodurch ihm diese Mittel in seiner Eigenschaft als Gesellschafter-Geschäftsführer in Form verdeckter Gewinnausschüttungen zu Gute gekommen sind, weshalb er als Geschäftsführer tatsächlich gemäß § 96 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuern und die diesbezügliche Anmeldung jeweils binnen sieben Tagen an die Abgabenbehörde veranlassen hätte müssen, wovon er aber unter Außerachtlassung der ihm gebotenen, zumutbaren und möglichen Sorgfalt keine Kenntnis gehabt hat, und hiedurch fahrlässige Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen,

weshalb über ihn unter Bedachtnahme auf den rechtskräftigen erstinstanzlichen Schuldspruch vom 21. Jänner 2010 und auf die bereits mit Strafverfügung des Finanzamtes Klagenfurt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 26. Jänner 2010, StNr. 057/2009/00240-001, verhängte Geldstrafe von € 2.100,00 gemäß §§ 33 Abs. 5, 34 Abs. 4 iVm § 21 Abs. 1 bis 3 FinStrG eine **zusätzliche Geldstrafe** in Höhe von

**€ 15.900,00**

**(in Worten: Euro fünfzehntausendneunhundert)**

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

verhängt werden.

Der Beschuldigte hat pauschale Verfahrenskosten nach § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG in Höhe von € 500,00 und die Kosten eines Strafvollzuges zu tragen, welche gegebenenfalls mit gesondertem Bescheid festgesetzt werden.

**II.** Im Übrigen wird die Berufung der Amtsbeauftragten als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Klagenfurt als Organ des Finanzamtes Spittal Villach als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 21. Jänner 2010, StrNr. 061/2008/00100-001, wurde E der Abgabenhinterziehungen nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) für schuldig erkannt, weil er im Amtsbereich des Finanzamtes Spittal Villach als Geschäftsführer und Verantwortlicher der A GmbH vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch die Nichterklärung von Betriebseinnahmen und Umsatzerlösen die Verkürzung bescheidmäßig festzusetzender Abgaben an Umsatzsteuern des

Jahres 2006 in Höhe von € 8.000,00 bewirkt hat, weshalb über ihn gemäß § 33 Abs. 5 iVm. § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von € 6.000,00 und für den Fall deren Uneinbringlichkeit gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 25 Tagen verhängt wurde.

Die von E zu tragenden Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit € 363,00 bestimmt.

Das gegen den Beschuldigten überdies zur StrNr. 061/2008/00100-001 eingeleitete Verfahren wegen des Schuldvorwurfes, er habe im Amtsbereich des Finanzamtes als verantwortlicher Geschäftsführer der A GmbH unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht auch vorsätzlich durch die [Verheimlichung einer verdeckten Gewinnausschüttung] in Höhe von € 202.000,00 in den Jahren 2004 und 2005 eine Verkürzung [der anzumeldenden und zu entrichtenden] Kapitalertragsteuern in Höhe von € 50.500,00 bewirkt, wurde hingegen gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung der Amtsbeauftragten vom 23. März 2010, wobei im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Vom Finanzamt Spittal Villach sei im Abgabenverfahren festgestellt worden, dass E als Geschäftsführer der A GmbH im Zuge der Errichtung des Wohnbauprojektes "O " in den Jahren 2004 bis 2006 zusätzliche Kaufpreiszahlungen schwarz in bar vereinnahmt hat, welche im Rechenwerk der A GmbH keinen Niederschlag fanden. Diese Einnahmen wurden als verdeckte Gewinnausschüttung dem Beschuldigten im Jahr des Zufließens zugerechnet und die Kapitalertragsteuer in Höhe von € 50.500,00 festgesetzt (siehe BP-Bericht vom 2. März 2009, ABNr. 601001/08). Eine Körperschaftsteuer-Nachforderung wurde auf Grund der Verlustsituation der A GmbH nicht festgesetzt.

Der erkennende Senat habe in seinem Erkenntnis die Beurteilung getroffen, dass dem Beschuldigten über die Umsatzsteuerhinterziehung hinausgehende Abgabenverkürzungen mit der im Finanzstrafverfahren gebotenen Sicherheit (anders als im rechtskräftig erledigten Abgabenverfahren) nicht nachzuweisen seien. E habe die von ihm persönlich eingenommenen Zahlungen für nicht geklärte betriebliche Zwecke verwendet.

Dieser Beurteilung könne von der Amtsbeauftragten nicht gefolgt werden:

Unstrittig sei, dass sich E einen Teil der Veräußerungserlöse schwarz auszahlen hat lassen. Nach Angaben des Beschuldigten handle es sich dabei um insgesamt € 187.000,00, die

Abgabenbehörde hat jedoch Schwarzeinnahmen in Höhe von € 202.000,00 als Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer festgestellt.

Der Beschuldigte sei sowohl im Abgabenverfahren als auch im Finanzstrafverfahren einvernommen worden und habe seine Verantwortung mehrmals geändert (Finanzstrafakt Blatt 26 ff, 113 ff und 174 ff).

Nachdem er sich zuerst geständig verantwortete, habe er in der Verhandlung vom 22. Oktober 2009 abweichend davon behauptet, dass er mit den Schwarzgeldern Professionisten, deren Namen er jedoch nicht bekannt geben wollte, bezahlt habe. Er habe die Gelder auf ein bei der B eröffnetes Sparkonto gelegt und bei Bedarf behoben. Die B als finanzierende Bank der Bauträger GmbH sei über dieses Konto informiert gewesen. Als Beweis für sein Vorbringen wurde die Einvernahme seiner Bankbetreuerin Mag. P von der B-Bank beantragt.

Die Behauptung des Beschuldigten, er habe die Schwarzgelder für betriebliche Zwecke verwendet, wird jedoch durch die Zeugenaussage seiner Bankbetreuerin widerlegt [nicht bestätigt]. Deren Aussage zufolge sei richtig, dass E im November 2004 ein Sparkonto (eine sogenannte Sparcard) eröffnet habe, ein Zusammenhang zwischen diesem Konto und jenem der A GmbH sei ihr jedoch nicht bekannt. Ebenso sei die Herkunft bzw. Verwendung der eingezahlten Gelder nicht besprochen oder hinterfragt worden (Finanzstrafakt Blatt 204 f).

Vom Verteidiger wurde als weiterer Beweis für den Zusammenhang zwischen der privaten Sparcard des Beschuldigten und dem betrieblichem Konto der A GmbH die Eröffnungsurkunde zur Sparcard vom 18. November 2004 vorgelegt (Finanzstrafakt Blatt 202). Auf diesem Formular sei ein "Firmen-Code" ersichtlich, der den Zusammenhang dokumentiere.

Nach Ansicht der Amtsbeauftragten sei dieser Zusammenhang keineswegs erwiesen, da es sich bei dem Code auch lediglich um ein Zeichen für besondere günstige Konditionen, die dem Beschuldigten auf Grund des bestehenden Firmenkontos auch für das private Konto gewährt wurden, handeln könne.

Die Käufer hätten übereinstimmend ausgesagt, dass E ihnen in den Verkaufsgesprächen angeboten habe, einen Teil des Kaufpreises ohne Aufnahme in den Kaufvertrag, also schwarz, zu bezahlen (vgl. Finanzstrafakt Bl. 35 f, 39 f, 41 f, 44 f, 46 f, 48 f, 53 f).

Die Intention zur Vereinnahmung gewisser Kaufpreisteile außerhalb des Rechenwerks der A GmbH sei also klar vom Beschuldigten ausgegangen. Diese Vorgehensweise in Verbindung mit der Zeugenaussage der Mag. P und der Weigerung des Beschuldigten, die angeblichen

Empfänger [der behaupteten Geldweitergabe] zu nennen, sei nach Ansicht der Amtsbeauftragten nur durch die private Verwendung der Gelder erklärbar.

Es werde daher eine schuld- und tatangemessene Bestrafung des E auch wegen des Tatvorwurfes der [schuldhaften] Verkürzung an Kapitalertragsteuer in den Jahren 2004 bis 2006 gefordert.

Eine Berufung des Beschuldigten liegt nicht vor.

Aus der Aktenlage (Veranlagungsakt StNr. 57/xxx/xxxx, Arbeitsbogen ABNr. 601001/08) ergibt sich dazu vorerst folgender Sachverhalt:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 15. Juli 2004 wurde die A GmbH errichtet. Gesellschafter waren der Beschuldigte E und Dr. H. Beide waren mit einer Stammeinlage in Höhe von 50% des Stammkapitals in Höhe von insgesamt € 40.000,00 an der Gesellschaft beteiligt. Das Stammkapital wurde je zur Hälfte eingezahlt.

Gegenstand des Unternehmens der GmbH waren die Bauträgertätigkeit sowie die Verwaltung und Vermittlung von Immobilien. E war selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer und allein zeichnungsberechtigt gegenüber dem Finanzamt (Unterschriftsprobenblatt vom 23. Juli 2004). Die GmbH ist nicht mehr operativ tätig.

Das Finanzamt stellte im Zuge von Ermittlungen im Jahre 2008 fest, dass der Beschuldigte bei der Errichtung und Verwirklichung des Wohnungseigentumsprojektes „O“ in den Jahren 2004 bis 2005 Kaufpreiszahlungen der Wohnungskäufer in Form von Schwarzgeldzahlungen in Höhe von insgesamt € 202.000,00 erhalten und diese umgehend zeitnah (ein bis zwei Tage nach Erhalt der Schwarzgelder) auf ein eigens dafür errichtetes Sparkonto bei der Hausbank eingezahlt hat.

Die Käufer der Wohneinheiten bezahlten über Betreiben des E, bar und ohne Erhalt einer Bestätigung, an ihn im Zuge der Unterfertigung der jeweiligen Kaufverträge am 23. November 2004 einen Betrag in Höhe von € 20.000,00, am 26. November 2004 einen Betrag in Höhe von € 11.000,00, am 20. Dezember 2004 einen Betrag in Höhe von € 26.000,00, am 11. Jänner 2005 einen Betrag in Höhe von € 30.000,00, am 2. Mai 2005 einen Betrag in Höhe von € 48.000,00, am 23. September 2005 einen Betrag in Höhe von € 12.000,00 und am 20. Oktober einen Betrag in Höhe von € 40.000,00 als Schwarzgeld. Diese Beträge in Höhe von insgesamt € 187.000,00 verstanden sich als Teile der vereinbarten Kaufpreise, welche in den Kaufverträgen nicht ausgewiesen wurden und nicht aufschienen.

Aus dem Sachverständigengutachten des DDr. Johann NEUNER vom 5. August 2010 im gerichtlichen Strafverfahren wegen betrügerischer Krida nach [§ 156 Abs. 1 und Abs. 2 Strafgesetzbuch](#) (StGB), Zahl 17 HV 176/09, ergibt sich dazu, dass E diese schwarz vereinnahmten Beträge auf ein Sparkonto zeitnah (siehe oben) eingezahlt und in weiterer Folge im Jahr 2005 wieder behoben hat.

Im Zuge eines stillen Ausgleiches verzichteten insgesamt 13 Gläubiger Ende 2006 bzw. Anfang 2007 auf 60% ihrer Forderungen in Höhe von € 353.086,52 (Sachverständigengutachten vom 5. August 2010, Seite 17). Von den gesamten offenen Verbindlichkeiten bei Professionisten in Höhe von € 613.715,66 wurde eine Quote in Höhe von 40%, somit € 260.629,04 entrichtet. Dem außergerichtlichen Ausgleich im Jänner 2007 lag das Gläubigerrundschreiben vom 22. Dezember 2006 zu Grunde (genanntes Gutachten, Seite 15).

Ausgehend von diesem Sachverhalt belegte das Finanzamt Klagenfurt als Finanzstrafbehörde erster Instanz den Beschuldigten mit Strafverfügung gemäß § 143 FinStrG vom 26. Jänner 2010, StNr.057/2009/000240-001, wegen Hinterziehung von Grunderwerbsteuern in Höhe von insgesamt € 7.070,00 mit einer Geldstrafe in Höhe von € 2.100,00 (Ersatzfreiheitsstrafe 15 Tage).

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 5. Mai 2011 bekannte sich E hinsichtlich des von der Amtsbeauftragten aufrecht erhaltenen Vorwurfes, als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der A GmbH vorsätzlich Kapitalertragssteuern im Ausmaß von € 46.750,00 verkürzt zu haben, indem er anlässlich der Unterfertigung der Kaufverträge erhaltene Bargeldbeträge nicht in das steuerliche Rechenwerk des Unternehmens aufgenommen, sondern für eigene private Zwecke verwendet habe und dies auch nicht allenfalls anderen Wahrnehmenden der steuerlichen Interessen der A GmbH zu Kenntnis gebracht habe, weshalb auch nicht binnen einer Woche ab Zufließen der Bargeldmittel Kapitalertragssteuern an den Fiskus entrichtet und diesbezügliche Anmeldungen erstattet werden konnten, und dadurch (zusätzliche) Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben, nicht schuldig.

Er habe von Kapitalertragssteuern lediglich im Zusammenhang mit Sparbüchern gewusst. Er dürfe als Versicherungsmakler nur Sparprodukte mit einem Versicherungsmantel verkaufen, bei welchen keine Kapitalertragssteuern anfallen. Er organisiere Finanzierungen, habe aber nichts mit Produkten zu tun, in welchen Kapitalertragssteuern anfallen. Er habe daher in den Jahren 2004 bis 2006 nicht gewusst, dass für die einbehaltenen Schwarzgeldzahlungen binnen sieben Tagen jeweils Kapitalertragssteuern durch das Unternehmen an die Abgabenbehörde

abzuführen gewesen wären. Folglich habe er auch nicht gewusst, dass Steuererklärungen bzw. Anmeldungen an das Finanzamt gerichtet werden hätten müssen.

Er habe diese Gelder lediglich physisch vereinnahmt und zur Bank gebracht, wobei diese Mittel zur Finanzierung des Bauprojektes „O“ verwendet wurden. Insoweit habe er daher keinerlei abgabenrechtliche Unredlichkeit zu verantworten. Er habe mit dem Schwarzgeld Professionisten (Auftragnehmer des Bauträgers) im Zuge des außergerichtlichen Ausgleichsverfahrens im Jahr 2007 bezahlt. Diese hätten über die Ausgleichsquote weitere Zahlungen erhalten, weil Sie ansonsten dem stillen Ausgleich nicht zugestimmt hätten. Die Empfänger der Zahlungen könne er nicht benennen.

Zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen befragt, gab der Beschuldigte an, dass er nunmehr als Gesellschafter und Prokurist der A F GmbH monatlich circa € 3.000,00 bis 3.500,00 verdiene. Zusätzlich erhalte er einmal im Jahr eine Ausschüttung in Höhe von € 500,00 bis € 1.000,00 von der Z KEG, an welcher er zu 1% beteiligt ist. Er sei sorgepflichtig für eine 19-jährige Tochter, welche sich als Kindergartenpädagogin ausbilden lässt. Er lebe von seiner Gattin getrennt, diese habe die Scheidung eingereicht.

Er habe Kreditverbindlichkeiten in Höhe von € 453.688,00, besitze zwei Eigentumswohnungen mit einem geschätzten Verkehrswert von € 350.000,00. Darauf lasteten aber Hypotheken im Ausmaß von € 197.000,00, welche zur Besicherung der Kreditverbindlichkeiten eingetragen sind. Er besitze Wertpapierdepots in Höhe von rd. € 60.000,00, welche verpfändet sind. Zusätzlich hafte er für Firmenverbindlichkeiten im Ausmaß von € 495.000,00, welche aus Scheitern der A GmbH stammten. Der Vermögensstatus werde sich in nächster Zeit wegen des Scheidungsverfahrens ändern.

Der Verteidiger verwies in der mündlichen Verhandlung auf die berufliche Tätigkeit des Beschuldigten als Finanzdienstleister hin. Er vermittle Finanzierungen und biete keine Vermögensberatung an. Er habe daher als Laie gar nicht erkennen können, dass bei dieser Handlungsweise Kapitalertragsteuern anfallen würden. Schließlich habe das gesamte Projekt keinen Gewinn gebracht, sondern stand bereits 2005 fest, dass es einen Abgang von rund € 900.000,00 geben werde. Er sei immer davon ausgegangen, dass Ertragssteuern dann zu zahlen sind, wenn ein Gewinn erwirtschaftet werde.

Der Beschuldigte habe in dieser Phase gar nicht erkannt, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen könnte. Es fehle ihm daher am Unrechtsbewusstsein und liege ein vorsätzliches Handeln nicht vor.

Schließlich sei zu berücksichtigen, dass der Beschuldigte den Schaden weitgehend wieder weitgehend gut gemacht hat und es sich bei diesem Projekt um das erste und einzige gehandelt habe. Seitdem habe der Beschuldigte kein weiteres Projekt dieser Art mehr durchgeführt.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung unterliegen gemäß § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 in der im strafelevanten Zeitraum geltenden Fassung dem Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer).

Im Falle von Gewinnausschüttungen, auch bei verdeckten (weil beispielsweise Erlösteile einer Kapitalgesellschaft durch einen Gesellschafter ohne Aufnahme ins steuerliche Rechenwerk gleich wieder für eigene private Zwecke beiseitegeschafft werden), wäre diese 25%ige Kapitalertragsteuer gemäß [§ 96 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988](#) vom Wahrnehmenden der steuerlichen Interessen der GmbH, dem Geschäftsführer, binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge an die zuständige Abgabenbehörde abzuführen, wobei innerhalb der gleichen Frist gemäß [§ 96 Abs. 3 EStG 1988](#) eine entsprechende, den Vorgang anzeigende bzw. offen legende Anmeldung einzureichen ist.

Gemäß [§ 119 Bundesabgabenordnung](#) (BAO) haben solcherart die Abgabepflichtigen bzw. die Wahrnehmenden deren steuerlichen Interessen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften gegenüber dem Fiskus vollständig und wahrheitsgemäß, insbesondere in Abgabenerklärungen, offen zu legen.

Dabei macht sich einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig, wer zumindest bedingt vorsätzlich unter Verletzung einer derartigen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 96 Abs. 3 EStG 1988 eine Verkürzung bewirkt, indem er unter Verletzung der obgenannten Bestimmung nach § 96 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 die Abfuhr der Kapitalertragssteuer unterlässt bzw. eben durch sein Verhalten die Nichtabfuhr veranlasst, wobei diesbezüglich gemäß [§ 33 Abs. 3 lit. b FinStrG](#) die Verkürzung der solcherart selbst zu berechnenden Kapitalertragsteuern im Zeitpunkt deren Nichtabfuhr bewirkt ist.

Bedingt vorsätzlich, also im Bereich der untersten Stufe der Vorsatzdelikte, handelt dabei nach [§ 8 Abs. 1 FinStrG](#) derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen



Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Gemäß [§ 34 Abs. 1 FinStrG](#) macht sich hingegen einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 FinStrG bezeichneten Taten fahrlässig begeht; § 33 Abs. 3 FinStrG gilt entsprechend.

Fahrlässig handelt dabei gemäß [§ 8 Abs. 2 FinStrG](#) derjenige, der die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht.

Fahrlässig handelt aber auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

§ 33 Abs. 3 FinStrG, wonach eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 unter anderem dann bewirkt ist, wenn selbst zu berechnende Abgaben wie Kapitalertragsteuern ganz oder teilweise nicht (bis zum Abschluss des Fälligkeitstages) entrichtet worden sind (siehe oben), gilt auch bei fahrlässigen Abgabenverkürzungen im Sinne des § 34 Abs. 1 FinStrG entsprechend.

Ob Sachverhalte erwiesen sind, welche den obgenannten Tatbildern entsprechen, haben die Finanzstrafbehörden gemäß [§ 98 Abs. 3 FinStrG](#) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen. Bleiben Zweifel bestehen, so dürfen derartige Tatsachen nicht zum Nachteil des Beschuldigten als erwiesen angenommen werden. Aus der Verpflichtung zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung ergibt sich dabei, dass die Beweislast die Finanzstrafbehörden trifft. Allfällige Zweifel daran, ob solche Tatsachen als erwiesen angenommen werden können oder nicht, kommen dem Beschuldigten zu Gute (vgl. bereits VwGH 14.6.1988, [88/14/0024](#); VwGH 14.12.1994, [93/16/0101](#); ÖStZB 1995, 326=Anwbl 1995/5059=SWK 1995 R67).

Vorgänge tatsächlicher Art sind dann als bewiesen anzusehen, wenn die Finanzstrafbehörde auf Grund einer aus den zur Verfügung stehenden Beweismitteln nach allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen und den Gesetzen logischen Denkens gezogenen Schlussfolgerungen zur Überzeugung gelangt ist, dass es sich so ereignet hat (für viele VwGH 6.12.1990, [90/16/0031](#); ÖStZB 1991, 269; VwGH 26.5.1993, [90/13/0155](#); ÖStZB 1994, 330).

Dem Berufungssenat stehen der Finanzstrafakt zu StrNr. 061/2008/00100-001, der Veranlagungsakt zu StNr. 61/yyy/yyyy, der Arbeitsbogen der Steuerfahndung zu

ABNr. 601001/08, der Arbeitsbogen der Betriebsprüfung zu ABNr. 106004/08, der Finanzstrafakt zu StrNr. 057/2009/00240-001, die Kontoabfragen betreffend die StNrn. 61/zzz/zzzz und 61/yyy/yyyy vom 25. März 2011, das bereits erwähnte Gutachten des DDr. Johann NEUNER vom 5. August 2010, eine Abfrage des Finanzstrafregisters vom 25. März 2011 betreffend den Beschuldigten zur Einsicht zur Verfügung.

Auf Basis dieser Unterlagen und des solcherart zu erschließenden strafrelevanten Sachverhaltes waren auch die diesbezüglichen Einlassungen des Beschuldigten einer Analyse zu unterziehen, wobei sich in der Gesamtschau die Berufung der Amtsbeauftragten aber teilweise als berechtigt erweist:

Der Verantwortung des E im Zuge des Finanzstrafverfahrens, er habe die bar ausbezahlten Kaufpreisbestandteile in der Zeit vom 23. November 2004 bis 20. Oktober 2005 deswegen nicht in die Buchhaltung und das steuerliche Rechenwerk der GmbH aufgenommen, weil er im Dezember 2006 / Jänner 2007 einen stillen Ausgleich mit den Geschäftspartnern (13 Auftragnehmer) der A GmbH abschließen habe wollen und dabei den Professionisten Schwarzgelder zu zahlen gehabt hätte, damit diese weiterhin für das Unternehmen Leistungen erbrächten, die Geldmittel also für betriebliche Zwecke verwendet worden wären, steht nach Ansicht des Berufungssenates entgegen, dass ein derartiger zeitlich weitgespannter konspirativer Tatplan auf Basis einer exakten Zukunftsprognose nicht mit dem eigenen unternehmerischen Geschick (das erste und einzige Wohnbauprojekt der GmbH war tatsächlich kein wirtschaftlicher Erfolg) bzw. den strategischen Fähigkeiten des Beschuldigten in Einklang zu bringen wäre. Wer vergisst, für ein aufzuschließendes Bauprojekt eine Zufahrtstraße zu planen, ist wohl nicht in der Lage, auf die behauptete Weise für ein zukünftiges Scheitern Vorsorge zu treffen.

Denklogisch bestünden auch ernsthafte Zweifel an der Sinnhaftigkeit, Bargeldmittel zur Bezahlung der Gläubiger im Ausmaß von € 187.000,00 ein bis zwei Jahre lang zu horten und dann dennoch einen stillen Ausgleich mit den verheerenden Folgen in der Geschäftswelt vorzunehmen, bei welchem die Gläubiger auf Forderungen in Höhe von € 353.100,00 verzichten mussten.

Schließlich steht dieser Beschuldigtenrechtfertigung die Tatsache entgegen, dass bei den in Frage kommenden Professionisten auch nach den Ermittlungen der Steuerfahndung kein Hinweis auf eine Empfangnahme derartiger Schwarzgelder zu erkennen war.

Diese Feststellungen des Berufungssenats stehen auch in Übereinstimmung mit dem zitierten Gutachten des DDr. Neuner vom 5. August 2010, wonach der Beschuldigte diese Geldmittel der GmbH entzogen und für private Zwecke verwendet hat.

Das Vorbringen des Beschuldigten in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wird daher im Ergebnis als nicht ausreichend überlegte bloße Schutzbehauptung qualifiziert.

Im gegenteiligen Fall läge zwar keine verdeckte Gewinnausschüttung an E vor, wohl aber hätte er sich umfänglich als Beitragstäter diverser Abgabenhinterziehungen, begangen durch die Professionisten, welche die behaupteten Schwarzgelder in Empfang genommen haben, zu verantworten, wobei – nur am Rande erwähnt – ein Schuldspruch auch Bestrafung der unmittelbaren Täter möglich wäre.

Der Beschuldigte hat aber tatsächlich die auf sein Betreiben hin bezahlten Schwarzgelder für seine eigenen privaten Zwecke verwendet. Er hat dadurch einen Vorteil erwirkt, welcher ihm aus seiner Position als Gesellschafter-Geschäftsführer der Bauträger GmbH erwachsen ist.

Dieser Vorteil ist der Buchhaltung des Unternehmens nicht zu entnehmen ist und stellt in abgabenrechtlicher Hinsicht eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Im Falle von verdeckten Gewinnausschüttungen an einen Gesellschafter hat aber der Geschäftsführer nach dem Abgabenrecht zum Zeitpunkt der Mittelverwendung eine 25%-ige Kapitalertragsteuer einzubehalten und binnen sieben Tagen an die Abgabenbehörde abzuführen gehabt; ebenso waren innerhalb dieser Zeit entsprechende Anmeldungen beim Fiskus vorzunehmen.

Hinsichtlich der subjektiven Tatseite ist auszuführen:

Die konkrete Vorgangsweise bei der Anmeldung und Abfuhr der verfahrensgegenständlichen Kapitalertragsteuern ist aber, insbesondere im Hinblick auf die Fälligkeiten, ein Wissen, welches nicht notwendigerweise im Detail zur Verfügung gestanden haben muss. So hat selbst der Spruchsenat irrtümlich die Ansicht vertreten, dass diesbezüglich eine bescheidmäßige Festsetzung zu erfolgen hätte (Finanzstrafakt Bl. 213 verso).

Im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten kann daher mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit nicht bewiesen werden, dass E in Kenntnis dieser Verpflichtung der Geschäftsführer der A GmbH gewesen ist, weshalb man ihm auch einen Vorsatz in Bezug auf eine derartige Abgabenvermeidung mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit beweisen kann.

Folglich kann dem Beschuldigten auch eine gewerbsmäßige Vorgangsweise, welche eine absichtliche Vorgangsweise voraus setzt (vgl. [§ 38 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) in der damals geltenden Fassung), nicht bewiesen werden.

Der Beschuldigte hat jedoch unbewusst grob fahrlässig gehandelt:

Wie rechtskräftig festgestellt, hat er bei seinem verfahrensgegenständlichen Verhalten hinsichtlich der Verkürzung von Umsatzsteuern und Grunderwerbsteuern vorsätzlich gehandelt, hat sich in hohem Ausmaße abgabenunredlich verhalten und auch eine große Anzahl von Personen zu einem sein deliktischen Handeln unterstützenden Verhalten veranlasst.

Der Beschuldigte hat entgegen seiner Pflicht als Geschäftsführer die Barzahlungseingänge nicht in die Buchhaltung der GmbH aufgenommen und laut seinen eigenen Angaben seinen Partner bzw. Mitgesellschafter nicht von diesen Vorgängen in Kenntnis gesetzt.

Er hat mit diesem Verhalten entgegen der ihm auferlegten Pflichten und Obliegenheit keine Erkundigungen darüber eingeholt, welche zusätzlichen steuerlichen Pflichten – hier zusätzlich die Einbehaltung und Abfuhr der Selbstbemessungsabgaben bzw. die Einreichung von Abgabenerklärungen binnen einer siebentägigen Frist – der Gesellschaft bzw. ihm als Geschäftsführer aus der von ihm gewählten unredlichen und rechtswidrigen Vorgangsweise erwachsen würden, obwohl solches ihm auch nach seinen intellektuellen Fähigkeiten ohne Schwierigkeiten leicht möglich gewesen wäre.

Obwohl ihm der Widerspruch nicht verborgen bleiben konnte, dass einerseits Zuflüsse aus einer Gesellschaft an den Gesellschafter, wie andere Einkünfte auch, einer Besteuerung unterliegen, war für ihn klar erkennbar, dass dann, wenn er solche Zuflüsse völlig verborgen hielte, wohl eine Besteuerung nicht stattfinden würde können. Es war für E geradezu als wahrscheinlich vorhersehbar, dass die beschriebenen Geldflüsse nicht deshalb keinem Besteuerungsanspruch unterliegen würden, weil er sie fälschlicherweise nicht in die Buchhaltung des Unternehmens aufgenommen hatte, andererseits aber eine tatsächliche Versteuerung dann, wenn die Gelder im Dunklen fließen würden, zwingend unterbleiben musste, was auch vorerst tatsächlich geschehen ist.

E hat sich daher hinsichtlich der konkreten Modi und des Handlungsablaufes – so dem Beschuldigten im Zweifel zugegeben – in einem wenngleich ihm vorwerfbaren Rechtsirrtum befunden und solcherart über einem Zeitraum von zwei Jahren hinweg grob fahrlässig gehandelt.

Der Beschuldigte hat daher (zusätzlich) grob fahrlässig bewirkt, dass – unter Verletzung der Anmeldepflicht – bis zu den im Spruch bezeichneten Zeitpunkten die jeweiligen Kapitalertragsteuern nicht abgeführt worden sind, und daher fahrlässige Verkürzungen von Kapitalertragsteuern in Höhe von insgesamt € 187.000,00 (siehe die obige Auflistung der Schwarzgeldzahlungen) X 25 % ergibt € 46.750,00 im Sinne des § 34 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

Das Rechtsmittel der Amtsbeauftragten erweist sich daher insoweit als erfolgreich.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Gemäß § 21 Abs.1 FinStrG ist über denjenigen, der durch eine Tat oder durch mehrere selbständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben oder verschiedenen Art begangen hat, im Fall, dass über diese Finanzvergehen gleichzeitig erkannt wird, auf eine einzige Strafe zu erkennen.

Die einheitliche Geldstrafe ist jeweils nach der Strafdrohung zu bestimmen, welche die höchste Strafe androht. Hängen die zusammentreffenden Strafdrohungen von Wertbeträgen ab, so ist für diese einheitliche Geldstrafe die Summe dieser Strafdrohungen maßgebend (Abs.2 leg.cit.).

Wird jemand, der bereits wegen eines Finanzvergehens bestraft worden ist, wegen eines anderen Finanzvergehens bestraft, für das er nach der Zeit der Begehung schon in dem früheren Verfahren hätte bestraft werden können, so ist nach [§ 21 Abs. 3 FinStrG](#) eine Zusatzstrafe zu verhängen.

Der Beschuldigte wurde mit Strafverfügung vom 26. Jänner 2010, StrNr.057/2009/000240-001, wegen Hinterziehungen von Grunderwerbsteuer in Höhe von insgesamt € 7.070,00 mit einer Geldstrafe in Höhe von € 2.100,00, im Falle deren Uneinbringlichkeit mit einer Ersatzfreiheitsstrafe von 15 Tagen, bestraft.

Nach ständiger Rechtsprechung ist bei der Ausmessung der Zusatzstrafe zunächst jene Geldstrafe zu ermitteln, die bei gemeinsamer Aburteilung aller Taten zu verhängen gewesen wäre.

Von diesem Betrag ist sodann die in dem gemäß § 21 Abs. 3 FinStrG zu beachtenden Vorurteil verhängte Strafe (hier: die in der Strafverfügung verhängten € 2.100,00) abzuziehen, der verbleibende Rest ergibt die zu verhängende zusätzliche Geldstrafe.

Bei der konkreten Strafbemessung ist gemäß [§ 23 Abs. 1 FinStrG](#) Grundlage zunächst die Schuld des Täters.

Gemäß [§ 23 Abs. 2 und 3 FinStrG](#) sind bei der Ausmessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen und zusätzlich die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG ist im verwaltungsbehördlichen Verfahren bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit einem ein Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag nur zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen.

Nach dem Zeitpunkt der Begehung hätten sowohl die in erster Instanz rechtskräftig festgestellte Hinterziehung an Umsatzsteuer in Höhe von € 8.000,00 als auch die fahrlässigen Verkürzungen an Kapitalertragsteuern mit der genannten Strafverfügung vom 26. Jänner 2010 mit abgestraft werden können, weshalb zu dieser bei der Strafverfügung verhängten Strafe nunmehr eine Zusatzstrafe zu verhängen ist.

Gemäß [§ 33 Abs. 5 FinStrG](#) werden Hinterziehungen mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der Summe der verkürzten Beträge (hier: die hinterzogene Umsatzsteuer für 2006 in Höhe von € 8.000,00 und die hinterzogenen Grunderwerbsteuern in Höhe von € 7.070,00) geahndet.

Gemäß [§ 34 Abs. 4 FinStrG](#) werden fahrlässige Abgabenverkürzungen (hier die fahrlässig verkürzten Kapitalertragsteuern) mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen der Summe der Verkürzungsbeträge (hier: € 46.750,00) geahndet.

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall daher angedrohte Strafraum beträgt daher  $€ 8.000,00 \times 2 = € 16.000,00$  zuzüglich  $€ 7.070,00 \times 2 = € 14.140,00$  zuzüglich € 46.750,00, ergibt somit insgesamt € 76.890,00.

Hielten sich die Milderungs- und Erschwerungsgründe die Waage, läge ein durchschnittliches Verschulden vor und wäre beim Beschuldigten von durchschnittlichen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen auszugehen, ergäbe sich daher ein Ausgangswert von rund € 38.000,00.

Den Milderungsgründen der teilweisen Mitwirkung an der Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes, der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit des E, der erfolgten teilweisen Schadensgutmachung im Ausmaß von etwa 61 % und der Abmilderung der Spezialprävention infolge der veränderten beruflichen Umgebung des Beschuldigten stehen als erschwerend gegenüber die Mehrzahl der deliktischen Angriffe, die vom Beschuldigten an den Tag gelegte

hohe deliktische Energie mit einer in ihrer Abgabenunredlichkeit hohen Einflussnahme auf einen größeren Personenkreis, nämlich die Wohnungskäufer, sodass in gesamthafter Abwägung der Ausgangswert auf € 30.000,00 zu verringern ist.

Die Sorgepflicht des Beschuldigten führt zu einer Verringerung der Sanktion auf € 24.000,00, wovon in Anbetracht seiner nunmehr schwierigen wirtschaftlichen Situation – wie von E dargestellt – ein weiterer Abschlag um ein Viertel auf € 18.000,00 vorzunehmen ist.

Unter Einrechnung der bereits mit Strafverfügung ausgesprochenen Geldstrafe in Höhe von € 2.100,00 ist daher eine zusätzliche Geldstrafe von € 15.900,00 zu verhängen.

Die obigen Überlegungen zur Strafbemessung gelten auch für die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe im Ausmaß von zwei Monaten, wobei aber der Umstand eines Abschlages wegen der schlechten finanziellen Verhältnisse des Beschuldigten außer Ansatz zu lassen ist.

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

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, 5. Mai 2011