



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENA

Außenstelle Linz  
Finanzstrafsenat Linz 1

GZ. FSRV/0034-L/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Linz 1 in der Finanzstrafsache gegen SA, geb. X, Adresse, vertreten durch Mag. AB, Rechtsanwalt, Adresse1, wegen des Finanzvergehens der gewerbsmäßig begangenen Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a iVm 38 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 17. Februar 2010 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes CD, vertreten durch AA, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 18. Jänner 2010, StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die erstinstanzliche Entscheidung in ihrem Spruch dahin gehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:

SA ist schuldig, im Amtsbereich des Finanzamtes CD vorsätzlich den Beginn bzw. die Weiterführung der Tätigkeit des Montagetischlereibetriebes, nachdem das Unternehmen über Antrag des Masseverwalters im laufenden Konkursverfahren im Dezember 2005 geschlossen worden ist, weder gegenüber der Abgabenbehörde noch gegenüber dem Masseverwalter, den im Konkurs über das Vermögen des Beschuldigten die Verpflichtung traf, die Abgabenerklärungen für diesen einzureichen, angezeigt zu haben.

Er hat dadurch den Masseverwalter vorsätzlich dazu bestimmt,

1) die aus dieser Tätigkeit erzielten Umsätze und Gewinne für 2006 und 2007 nicht zu erfassen, in der Folge keine Abgabenerklärungen einzureichen und dadurch unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Einkommensteuer 2006 in Höhe von 3.810,33 € zu bewirken bzw. eine Verkürzung an Einkommensteuer 2007 in Höhe von 3.813,33 € zu bewirken zu versuchen, wobei es ihm jeweils darauf ankam, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (gewerbsmäßige Begehung) sowie

2) ohne dadurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zu verletzen, indem dieser für die Veranlagungsjahre 2006 und 2007 keine Umsatzsteuererklärungen einreichte.

Er hat dadurch die Finanzvergehen (ad 1) der teils versuchten, teils vollendeten gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung in Form der Bestimmungstäterschaft gemäß §§ 11, 2. Alternative, 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a, tw. iVm § 13 FinStrG und (ad 2) der Finanzordnungs-widrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG in Form der Bestimmungstäterschaft gemäß § 11, 2. Alternative, begangen.

Gemäß §§ 33 Abs. 5, 38 Abs. 1 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG wird daher über ihn eine Geldstrafe in Höhe von **4.000,00 €** und gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von **15 Tagen** verhängt.

Die Verfahrenskosten werden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG unverändert mit 363,00 € bestimmt.

Das gegen SA überdies wegen des Verdachtes der gewerbsmäßig begangenen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 2 lit. a, 38 Abs. 1 lit. a FinStrG hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume Jänner bis April 2008 eingeleitete Finanzstrafverfahren wird im Zweifel zu seinen Gunsten gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

Im Übrigen wird die Berufung des SA als unbegründet abgewiesen.

## **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) ist im Bereich der Tischlereimontagen tätig.

Laut einem im Finanzstrafakt aufliegenden Versicherungsdatenauszug ist er seit 1. Jänner 2004 bis laufend bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft sowie seit 3. Juni 2008 als

Angestellter bei der Fa. E GmbH gemeldet. Laut Arbeitgebermeldung wurde dieses Dienstverhältnis per 29. Jänner 2010 beendet. Gegenüber der Abgabenbehörde bekundete der Bw., ab 1. März 2010 wiederum als Tischler selbstständig tätig zu sein. Dem Finanzamt wurde eine Rechnungskopie vom 8. März 2010, versehen mit dem Firmenlogo "AS AS Tischler & Montagen" und adressiert an die Fa. F GmbH & Co KG, vorgelegt. Unter dieser Firma war der Bw. bereits bisher tätig (vgl. beispielsweise den am 14. Februar 2008 zwischen dem Bw. und der Fa. GH abgeschlossenen Werkvertrag, Finanzstrafakt, Bl. 98 ff.).

Mit Beschluss des Landesgerichtes K vom 19. Juli 2005 war über das Vermögen des Bw. das Konkursverfahren eröffnet und mit Beschluss vom 21. Dezember 2005 über Antrag des Masseverwalters die Schließung des Unternehmens bewilligt worden. Mit Beschluss vom 18. Juli 2008 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben.

Nach Einleitung des Finanzstrafverfahrens mit Bescheid vom 2. Februar 2009 wurde der Bw. mit Strafverfügung vom 17. März 2009 schuldig erkannt, im Amtsbereich des Finanzamtes CD a) vorsätzlich für die Jahre 2006 und 2007 den Beginn bzw. die Weiter-führung der Tätigkeit des Montagetischlereibetriebes nicht angezeigt zu haben, obwohl das Unternehmen über Antrag des Masseverwalters mit Dezember 2005 geschlossen worden war. Damit seien die daraus erwachsenen Umsätze und Gewinne nicht erfasst und in der Folge keine Steuererklärungen eingereicht worden, wodurch der Bw. unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer 2006 und 2007 in Höhe von 8.000,00 € und an Einkommensteuer 2006 und 2007 in Höhe von 7.620,66 € bewirkt habe. Es sei ihm darauf angekommen, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (gewerbsmäßige Begehung). Weiters habe der Bw. b) vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate 1-4/2008 in Höhe von 1.280,00 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, wobei es ihm darauf angekommen sei, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (gewerbsmäßige Begehung).

Er habe dadurch zu a) ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG sowie zu b) ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, jeweils bei gewerbsmäßiger Begehung gemäß § 38 Abs. 1 FinStrG, begangen.

Die über ihn verhängte Geldstrafe wurde mit 8.000,00 € bemessen und die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit einem Monat festgesetzt.

Bei der Strafbemessung wertete die Finanzstrafbehörde als mildernd die bisherige Unbescholtenseit, die finanziellen Schwierigkeiten und den Konkurs, als erschwerend den langen Tatzeitraum.

Mit Eingabe vom 15. April 2009 erhob der zu diesem Zeitpunkt bevollmächtigte steuerliche Vertreter einen nicht begründeten Einspruch gegen die Strafverfügung, wodurch diese außer Kraft gesetzt wurde und das Verfahren nach den Bestimmungen der §§ 115 bis 142 FinStrG durchzuführen war (§ 145 Abs. 2 FinStrG).

Mit Straferkenntnis vom 18. Jänner 2010, welches im Spruch gleich lautend wie die Strafverfügung ist, wurde der Bw. wiederum zu einer Geldstrafe von 8.000,00 €, im Nichteinbringungsfall zu einem Monat Ersatzfreiheitsstrafe, verurteilt.

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

Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass nach Eröffnung des Konkursverfahrens am 19. Juli 2005 das Unternehmen über Antrag des Masseverwalters mit Beschluss vom 21. Dezember 2005 geschlossen worden sei. Dem Finanzamt sei jedoch bekannt geworden, dass der Beschuldigte seine Tätigkeit weiterhin ausgeübt habe, ohne den Masseverwalter oder den Steuerberater zu informieren und ohne diese Tätigkeit dem Finanzamt anzuzeigen. Im Zuge der Betriebsprüfung seien die Umsätze und Gewinne mangels Unterlagen im Schätzungswege ermittelt worden. Der Beschuldigte habe die Einnahmen brutto für netto kassiert und die Umsatzsteuer nicht abgeführt. Er habe es unterlassen, ordnungsgemäß Steuererklärungen einzureichen und es daher ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass keine Steuern entrichtet würden, weshalb ihm zumindest bedingt vorsätzliches Verhalten anzulasten sei. Durch das fortwährende Verschweigen der erzielten Erlöse trete die Absicht hervor, sich durch dieses wiederholte Handeln eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, sodass gewerbsmäßige Begehung im Sinne des § 38 Abs. 1 FinStrG vorliege.

Anlässlich der mündlichen Verhandlung vom 14. Mai 2009 habe der Beschuldigte angegeben, als Kind nach Österreich gekommen zu sein, fünf Jahre das Gymnasium besucht, anschließend eine Tischlerlehre absolviert und Montagen durchgeführt zu haben und seit 1999 selbstständig tätig zu sein. Er habe für die Fa. L GmbH gearbeitet, aber kein Geld erhalten, da das

Unternehmen für ihn Zahlungen aus dem Fort-führungsbetrieb übernommen habe. Im Jahr 2007 habe er diese Tätigkeit aber beendet und dem Unternehmen, da er kein Geld erhalten habe, keine Aufträge mehr zugebracht. Seit Juni 2008 sei er bei der Fa. E GmbH teilzeitbeschäftigt. In der Zwischenzeit habe er nicht gearbeitet, sondern das Haus renoviert. Die Feststellungen der Betriebsprüfung habe er akzeptiert, weil es zwischen dem Masseverwalter und dem Prüfer eine einvernehmliche Lösung gegeben und er keine Beweise gehabt habe.

In der nach erfolgter Vertagung am 11. November 2009 fortgesetzten Verhandlung habe der Beschuldigte neben Einnahmen aus einer selbstständigen Beratungstätigkeit ein monatliches Einkommen von 670,00 € angegeben. Eine Werkstatt sei nicht vorhanden, das Werkzeug habe seine Lebensgefährtin aus der Konkursmasse gekauft. Dieses stelle er der Fa. E GmbH, für die er arbeite, zur Verfügung. Er arbeite deshalb Teilzeit, weil er nur akquiriere, und dafür seien 20 Stunden ausreichend. Nach der Unternehmensschließung im Dezember 2005 habe er auch gearbeitet, ohne angemeldet zu sein. Den Werkvertrag in M, wo am 3. Oktober 2007 eine Baustellenkontrolle durch die KIAB stattfand, habe er selbst gehabt, weil er ein bisschen mitverdienen wollte.

Der Verteidiger des Beschuldigten habe angegeben, dass er hin und wieder möglicherweise etwas für Gefälligkeiten erhalten habe, denn er habe überleben müssen. Da es keine konkreten Beweise gebe, sei das Verfahren einzustellen.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz führte dagegen aus, dass anlässlich einer persönlichen Vorsprache vom 9. Jänner 2008 sowohl der ehemalige Masseverwalter als auch der Steuerberater angeführt hätten, nicht gewusst zu haben, dass der Bw. nach Schließung seines Unternehmens im Dezember 2005 wiederum selbstständig tätig gewesen sei. Der Beschuldigte habe laut Kontrollmaterial vom 4. Dezember 2007 angegeben, als selbstständiger Projektmanager für die Fa. L GmbH tätig zu sein.

Anlässlich der am 3. Oktober 2007 in M durchgeführten Baustellenkontrolle hätten zwei dort angetroffene Arbeiter ausgesagt, dass der Beschuldigte das Personal beigestellt habe. Der Beschuldigte selbst habe auf telefonisches Befragen eines Prüfungsorgans mitgeteilt, selbstständig tätig zu sein.

Bei einer abermaligen Kontrolle dieser Baustelle am 10. Oktober 2007 habe ein bereits bei der vorhergehenden Kontrolle angetroffener Arbeiter angegeben, der Beschuldigte sei für die Fa. L GmbH tätig. Da der zu diesem Zeitpunkt eingetragene Geschäftsführer MN bereits am 25. September 2006 verstorben sei, sei fraglich, wie die Fa. L GmbH habe agieren können.

Am 12. Februar 2008 sei zwar rückwirkend ab 1. Juni 2006 IJ, wohnhaft im Kosovo, als neuer Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen worden, doch hätten Erhebungen am Firmensitz ergeben, dass dort außer einem Briefkasten mit der Firmenaufschrift keinerlei Hinweis auf einen Geschäfts-betrieb bestanden habe. Die auf dem Geschäftspapier ausgewiesene Telefonnummer sei nicht erreichbar und alle Dienstnehmer bereits im März 2007 abgemeldet gewesen. Folglich sei davon auszugehen, dass tatsächlich der Beschuldigte unter dieser Firma agiere.

Eine niederschriftliche Befragung des Bauleiters der Fa. R GmbH vom 31. Jänner 2008 habe ergeben, dass sich der Beschuldigte im genannten Unternehmen als Verantwortlicher der Fa. L GmbH vorgestellt und angegeben habe, Montagen durchzuführen und rund 400 Leute beschäftigt zu haben. Sämtliche bei der Fa. R GmbH aufliegenden Unterlagen der Fa. L GmbH habe der Bw. unterschrieben. Baustellen habe es in G, M, I oder N gegeben. Die vorliegenden Montageaufträge M und I der Fa. R GmbH seien an den Beschuldigten gerichtet und von diesem auch unterzeichnet. Auf dem Werkvertrag befänden sich Telefon- und Fax-Nummer sowie die e-mail-Adresse des Beschuldigten. In einer an die BH S gerichteten Rechtfertigung habe dieser angegeben, den Auftrag Wohnanlage M nach Absprache mit dem Geschäftsführer IJ im Namen der Fa. L GmbH übernommen zu haben. Ein Monteur sei ihm zur Verfügung gestellt worden, einen weiteren habe er mit seiner Montagefirma gestellt.

Bei einer weiteren, am 8. März 2008 durchgeführten Baustellenkontrolle in T sei wiederum der bereits bei den Baustellenkontrollen in M in Erscheinung getretene, nicht ange-meldete tschechische Staatsbürger GH, der für die Fa. E GmbH gearbeitet habe, angetroffen worden. Eine Kontrolle habe ergeben, dass die Fa. E GmbH keine Gewerbeberechtigung habe und der Geschäftsführer nicht zur Sozialversicherung angemeldet sei und in Österreich auch keinen aufrechten Wohnsitz habe. Der vorgelegte, zwischen der Fa. E GmbH und der Fa. F GmbH & Co KG abgeschlossene Werkvertrag habe ein Auftragsvolumen von rund 151.000,00 € gehabt und wiederum den Beschuldigten als Ansprechpartner aus-gewiesen, der den Vertrag auch unterschrieben habe. Der Beschuldigte habe dazu ange-geben, den Vertrag mit der Fa. F GmbH von der Fa. E GmbH per mündlicher Absprache übernommen zu haben, um den Auftrag mit seinem Unternehmen durchzuführen.

Gegenüber der BH S bzw. der KIAB T habe der Beschuldigte angegeben, ein Unternehmen zu haben, dies gegenüber dem Finanzamt jedoch bestritten.

Zwar seien die angeführten Überprüfungen 2007 und 2008 erfolgt, doch habe der Be-schuldigte seinen Gewerbeschein nie zurückgelegt, was dafür spreche, dass er auch 2006

selbstständig tätig gewesen sei. Dafür spreche auch, dass dem Bericht des Masseverwalters (ergänze: Konkursakt 2 des Landesgerichtes K, fünfter Bericht des Masse-verwalters vom 14. März 2007, Punkt 7) zu entnehmen sei, dass der Gemeinschuldner derzeit selbstständig im Trockenbaugewerbe tätig sei und Sozialversicherungsbeiträge begleiche. Auch im Konkursantrag vom 8. August 2008 habe der Beschuldigte angegeben, nach Schließung des Unternehmens als selbstständiger Tischler im Werkvertrag tätig gewesen zu sein, einen aufrechten Gewerbeschein zu haben, die Sozialversicherung selbst zu bezahlen und auch weiterhin als selbstständiger Tischler arbeiten zu wollen.

Aus dem ersten Bericht des Masseverwalters im neuerlichen Insolvenzverfahren vom 29. Oktober 2008, Konkursakt beim Landesgericht K, 3, sei ersichtlich, dass die Einnahmen des Beschuldigten aus der nichtselbstständigen Tätigkeit unter dem Existenz-minimum lägen und sich die Tätigkeit des Masseverwalters auf die Verwaltung der Einnahmen aus seiner selbstständigen Tätigkeit auf Werkvertragsbasis beschränke.

Im Gerichtsakt 4 befindet sich ein Schreiben der Fa. L GmbH vom 18. Mai 2007, wonach die Anzeige der Betriebsschließung mit 21. Dezember 2005 nicht mit der Realität in Einklang zu bringen sei. Auch danach seien für Fertigstellungs-arbeiten den Kunden gegenüber Teil- und Schlussrechnungen gelegt worden. Gegenüber der Fa. L GmbH sei von einer Betriebsschließung keine Rede gewesen.

Zur Höhe der geschätzten Umsätze und Gewinne führte die Finanzstrafbehörde erster Instanz im Wesentlichen aus, dass der Beschuldigte keinerlei Unterlagen vorgelegt habe. Massive Schwarzzahlungen seien vorhanden. Dem Protokoll vom 6. Juni 2007 in der Rechtssache L GmbH gegen den Masseverwalter im Konkurs des Beschuldigten, Landesgericht K, 4, sei zu entnehmen, dass der Beschuldigte seinen Aussagen zufolge Arbeitnehmer "schwarz" bezahlt habe. Überstunden seien ebenfalls "schwarz" bezahlt worden. Ohnedies sei das Meiste beleglos ausbezahlt worden.

Eine genaue Erlösermittlung sei daher nicht möglich, doch sei anzunehmen, dass die Schätzungen des Prüfers die absolute Untergrenze darstellten und keinesfalls über den tatsächlichen Beträgen lägen.

Dem Masseverwalter sei durch den ehemaligen Steuerberater eine Fortführungsprognose-rechnung vom 28. Juli 2005 zur Verfügung gestellt worden, woraus für August 2005 Ein-nahmen von 40.000,00 € und ein Gewinn von 3.550,00 €, für September 2005 ein Umsatz von 45.000,00 € und ein Gewinn von 6.300,00 € und für Oktober 2005 ein Umsatz von 68.000,00 € und ein Gewinn von 23.150,00 € ersichtlich gewesen seien. Dazu sei noch

angeführt worden, dass die in der Prognoserechnung angeführten Umsätze Mindestumsätze darstellten, die erheblich überschritten werden könnten.

Dies sei laut erstem Bericht des Masseverwalters vom 28. September 2005 an das Landesgericht K auch bestätigt worden, indem für August 2005 ein Umsatz von 80.000,00 € und Ausgaben von 65.000,00 € präsentiert worden seien, sodass sich für diesen Monat ein positives Ergebnis von 15.000,00 € ergeben habe. Das entspreche etwa auch dem Jahresergebnis 2004, wobei Umsätze von 639.000,00 € (das seien monatlich durchschnittlich 53.250,00 €) erklärt worden seien.

Gehe man davon aus, dass der Beschuldigte in gleicher Weise weiter gearbeitet habe, sei die Schätzung der Betriebsprüfung weitaus zu niedrig. Die Schätzung des Prüfers, der von einem jährlichen Umsatz von 300.000,00 €, monatlich somit 25.000,00 €, ausgegangen sei, liege daher an der absoluten Untergrenze.

Der Beschuldigte habe zwar größtenteils Bauleistungen getätig, doch lägen auch steuerpflichtige Umsätze vor. So seien alleine in der UVA 11/2005 steuerpflichtige Umsätze von 18.715,21 € erklärt worden. Es sei davon auszugehen, dass auch in weiterer Folge Leistungen an Letztverbraucher erfolgt seien. Die Schätzung mit jährlich 50.000,00 € erscheine daher realistisch und sei im Einvernehmen mit dem Masseverwalter bzw. Steuerberater erfolgt.

Auch der geschätzte Gewinn stelle die absolute Untergrenze dar. Dieser sei mit annähernd jenem Prozentsatz des Umsatzes angenommen worden, der sich 2004 ergeben habe.

Auf Grund obiger Ausführungen sei der Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG in objektiver und subjektiver Hinsicht erfüllt. Zur subjektiven Tatseite sei anzuführen, dass der Beschuldigte seit Jahren als Unternehmer tätig sei, bereits mehrere Konkursverfahren hinter sich habe und über seine Verpflichtungen sehr genau Bescheid wisse.

Hinsichtlich der in der Strafverfügung genannten Strafzumessungsgründe hätten sich keine wesentlichen Änderungen ergeben, sodass die Strafe in gleicher Höhe wie in der Strafverfügung auszusprechen gewesen sei.

Ausgehend von einem Strafrahamen von rund 50.700,00 € entspreche die ausgemessene Geldstrafe von 8.000,00 € dem Unrechtsgehalt der Tat und dem Verschulden des Täters. Bei der Strafbemessung seien auch general- und spezialpräventive Aspekte berücksichtigt worden. Für den Fall der Uneinbringlichkeit erachtete die Erstbehörde eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat als gerechtfertigt.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 17. Februar 2010. Die Feststellungen der Behörde gingen an der Realität vorbei. Das Unternehmen sei zunächst seitens des Masseverwalters fortgeführt und mehrere Werk-aufträge weiter bearbeitet worden. Die Betriebsfortführung habe sich für den Masseverwalter zu einem wirtschaftlichen Desaster, verbunden mit einem drohenden Massekonkurs, entwickelt. Um dem Masseverwalter in dieser misslichen Lage, verbunden mit drohenden Schadenersatzansprüchen bzw. persönlichen Haftungen, zu helfen, habe die Fa. L GmbH über Vermittlung des Bw. dem Masseverwalter finanziell ausgeholfen, insbesondere dringend anstehende Lohnzahlungen erledigt und sich bereit erklärt, als Subunternehmer die Baustellen fertig zu stellen. Entsprechend dieser Vereinbarung seien die Teil- und Schlussrechnungen auch vom Masseverwalter gelegt und die Kundenzahlungen am Massekonto vereinnahmt worden. Der Masseverwalter habe Kundenzahlungen teilweise an den Subunternehmer weitergeleitet, die getroffene Vereinbarung jedoch nicht vollständig erfüllt und sei er daher amtsbekannt zur GZ 4, Landesgericht K, auf Bezahlung von 66.292,74 € gerichtlich in Anspruch genommen worden. Der Gerichtsakt sei der Finanzstrafbehörde erste Instanz vorgelegen und hätte diese ersehen müssen, dass der Bw. keineswegs hinter dem Rücken des Masseverwalters eigen-mächtig Geschäfte getätigt habe. Vielmehr seien sämtliche Kundenzahlungen auch nach der angeblichen Betriebsschließung vom 21. Dezember 2005 auf das Massekonto des Masse-verwalters bei der VKB W eingelangt. Auch dies hätten sowohl der Betriebsprüfer anlässlich der Prüfung vom 1. April 2008 als auch die Erstbehörde bei Einsichtnahme in den Konkursakt (in diesem sei auch die Rechnungslegung des Masse-verwalters samt Konto-auszügen enthalten) erkennen müssen. Der Bw. sei weder zur Betriebsprüfung noch zur Schlussbesprechung beigezogen worden und habe die auf reinen Hausnummern basierende Schätzung niemals genehmigt. Die Abgabe der Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2006 und 2007 sei bis zum Zeitpunkt der Konksaufhebung dem Masseverwalter obliegen. Da nur Bauleistungen im Sinne des § 19 Abs. 1 lit. a UStG erbracht worden seien, könne 2006 und 2007 auch keine Umsatzsteuer hinterzogen worden sein. Aus den Berichten und der Schlussrechnung des Masseverwalters sei überdies zu ersehen, dass der Bw. in diesem Zeitraum kein steuerbares Einkommen erzielt habe.

Da der Bw. auch 2008 keine umsatzsteuerbaren Einkünfte gehabt habe, könne von der angeblichen Umsatzsteuerverkürzung keine Rede sein. Die seitens der KIAB erhobenen Anschuldigungen seien unrichtig und mit der Realität nicht in Einklang zu bringen. Die der Finanzstrafbehörde in Kopie übermittelten Straferkenntnisse je vom 7. Oktober 2009 seien mittlerweile vom UFS (richtig wohl: UVS) als Behörde zweiter Instanz aufgehoben worden.

Zum Beweis wurden die Akten SV 5, SV 6, je BG S, Adresse2, angeführt.

Beantragt werde daher, der Berufung Folge zu geben, das angefochtene Straferkenntnis aufzuheben und das gegen den Bw. eingeleitete Strafverfahren einzustellen.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. insbesondere Abgabenerklärungen.

Gemäß § 120 f BAO haben Abgabepflichtige ihrem zuständigen Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen oder Umsatz die persönliche Steuerpflicht begründen. Wer einen gewerblichen Betrieb begründet, hat dies dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt anzuzeigen, wobei diese Anzeige binnen Monatsfrist zu erstatten ist.

Nach § 134 Abs. 1 BAO sind die Abgabenerklärungen für die Einkommen- und Umsatzsteuer bis zum Ende des Monates April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monates Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich 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.

Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden (§ 33 Abs. 3 lit. a 1. Alternative FinStrG) oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten (§ 33 Abs. 3 lit. a 2. Alternative FinStrG) oder wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet werden (§ 33 Abs. 3 lit. b FinStrG).

Kommt es dem Finanzstrftäter bei einer Abgabenhinterziehung darauf an, sich durch deren wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, handelt er gewerbsmäßig (§ 38 Abs. 1 lit. a FinStrG).

Der Täter muss in der Absicht handeln, sich durch wiederholte Begehung der Tat eine ständige oder doch für längere Zeit wirkende Einnahmequelle zu verschaffen.

Nach § 13 Abs. 1 FinStrG gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch.

Selbst wenn der Abgabenbehörde die Steuerpflichten eines Abgabenpflichten bekannt sind, kann der Versuch einer Abgabenhinterziehung vorliegen, wenn dieser Abgabepflichtige entweder keine Steuererklärung einreicht mit dem Plan, eine Schätzung mit zu niedrigem Betrag oder Null herbeizuführen, oder eine unrichtige Erklärung abgibt, die Tat aber vor Durchführung der Veranlagung entdeckt wird.

Erfolgt die Erstveranlagung der Abgaben an Hand von der Abgabenbehörde festgestellter Besteuerungsgrundlagen, so erfüllt dieser Sachverhalt mangels einer tatsächlich eingetretenen Abgabenverkürzung nicht das Tatbild der vollendeten, sondern der versuchten Abgabenverkürzung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG.

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

Unterlässt der Abgabepflichtige die Einreichung der Abgabenerklärung entsprechend der Bestimmung des § 134 Abs. 1 BAO, ist mit Ablauf der allgemeinen Frist oder allenfalls mit dem fruchtlosen Ablauf der im Einzelfall verlängerten Frist der objektive Tatbestand einer derartigen Finanzordnungswidrigkeit erfüllt.

Zum objektiven Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG gehört neben der Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht auch ein Erfolg, nämlich das Bewirken einer Abgabenverkürzung. Die bloße Nichtabgabe der Steuererklärungen bis zum Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist (im vorliegenden Fall: Ende April 2007 und Ende April 2008) ist dagegen grundsätzlich (nur) als Finanzordnungswidrigkeit im Sinne des § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu qualifizieren.

In erster Linie trifft eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht den Abgabepflichtigen und kommt dieser als unmittelbarer Täter einer Abgabenhinterziehung oder Finanzordnungswidrigkeit in Betracht. Als unmittelbare Täter kommen aber auch alle Personen

in Betracht, die auf Grund rechtlicher oder vertraglicher Verpflichtung die abgaben-rechtlichen Angelegenheiten eines Abgabepflichtigen wahrzunehmen haben oder diese allenfalls auch bloß faktisch wahrnehmen. Ein Vertreter kraft behördlicher Anordnung ist insbesondere auch der Masseverwalter [seit dem Insolvenzrechtsänderungsgesetz (IRÄG 2010): Insolvenzverwalter (vgl. Reger/Hacker/Kneidinger, das Finanzstrafgesetz<sup>3</sup>, Band I, K 33/5)]; diesen trifft die persönliche Verpflichtung, für den Gemeinschuldner (seit dem IRÄG 2010: Schuldner) die Abgabenerklärungen einzureichen (vgl. VwGH 3.3.1987, 86/14/0130).

Aus den vorliegenden Akten des Bw. (Finanzstraf- und Einkommensteuerakt, drei beim Finanzamt CD geführte Insolvenzakten, Arbeitsbogen zu ABNr. 7 sowie Auszüge aus den beim Landesgericht K geführten Akten zu den Geschäftszahlen 4, 2 und 3) ist ersichtlich, dass über das Vermögen des Bw. bzw. über Unternehmen, deren handelsrechtlicher Geschäftsführer er war, bereits viermal – nämlich mit Beschlüssen des Landesgerichtes K vom 16. August 2000 (Konkursauf-hebung am 13. Jänner 2004), vom 30. Juli 2002 (mit Beschluss des Gerichtes vom 27. März 2008 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben und die Fa. Z GmbH, deren handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw. war, infolge Ver-mögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht), vom 19. Juli 2005 und vom 27. August 2008 (Konkursaufhebung nach Einleitung des Abschöpfungsverfahrens mit Beschluss vom 14. April 2009) – das Konkursverfahren eröffnet worden ist.

Im Zusammenhang mit dem am 19. Juli 2005 eröffneten Konkursverfahren beantragte der Masseverwalter die Schließung des Unternehmens, welche mit Beschluss vom 21. Dezember 2005 bewilligt wurde. Mit Beschluss vom 18. Juli 2008 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben.

Aus der Aktenlage ergibt sich weiters, dass der Bw. – abgesehen von der Fertigstellung von vor der Konkurseröffnung begonnenen Bauleistungen für die Y GmbH München, die Fa. O, die Fa. P oder die Fa. J, die Gegenstand der vor dem Landes-gericht K geführten Rechtsache 4 waren – sehr wohl auch für die Fa. HS Indus-triBBontagen Bau GmbH oder die Fa. E GmbH Leistungen auf selbst-ständiger Basis erbrachte, die weder dem Masseverwalter noch dem von diesem beauftragten Steuerberater bekannt waren (vgl. Aktenvermerk vom 25. Jänner 2008 über deren persön-liche Vorsprache, Finanzstrafakt Bl. 15, sowie die Feststellungen der KIAB anlässlich von Baustellenkontrollen in M am 3. und 10. Oktober 2007 und einer am 8. März 2008 in T durchgeföhrten Kontrolle). Diese gingen, nachdem die Schließung des Unternehmens des Bw. über Antrag des Masseverwalters mit Beschluss vom 21. Dezember 2005 bewilligt worden war, vielmehr – ebenso wie die Abgabenbehörde – zunächst davon aus, dass der Bw. keine selbstständige Tätigkeit mehr entfalte.

Diese auch nach der Unternehmensschließung fortgesetzte Tätigkeit wurde der Abgabenbehörde erst am 6. Dezember 2007 durch eine Kontrollmitteilung und dem Masseverwalter bzw. Steuerberater am 25. Jänner 2008 im Zuge deren persönlicher Vorsprache vor der Abgabenbehörde bekannt.

Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens wird dem Schuldner in den die Insolvenzmasse betreffenden Angelegenheiten die Verfügungsmacht entzogen, sodass der Masseverwalter an die Stelle des Schuldners tritt, soweit es sich um Angelegenheiten der Insolvenzmasse handelt. Der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners im Sinne des § 80 BAO (vgl. VwGH 8.2.2007, 2006/15/0373).

Da das über das Vermögen des Bw. am 19. Juli 2005 eröffnete Konkursverfahren erst am 18. Juli 2008 aufgehoben wurde, traf zu den gesetzlichen Einreichfristen der Abgabenerklärungen 2006 und 2007 (am 30. April 2007 und am 30. April 2008) daher den bestellten Masseverwalter und nicht den Bw. die Verpflichtung, die entsprechenden Abgabenerklärungen einzureichen. Der Masseverwalter hatte die sich ergebenden abgabenrechtlichen Pflichten entweder selbst wahrzunehmen oder die Erfüllung dieser Pflichten (beispielsweise durch einen bestellten Steuerberater) zu überwachen.

Gemäß § 11 FinStrG begeht nicht nur der unmittelbare Täter das Finanzvergehen, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen, oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt.

Waren an einer Tat mehrere Personen beteiligt, so ist gemäß § 12 FinStrG jeder von ihnen nach seiner Schuld zu bestrafen.

Als unmittelbarer Täter einer Abgabenhinterziehung kommt derjenige in Betracht, der die abgabenrechtlichen Verpflichtungen eines bestimmten Steuersubjektes wahrzunehmen hat (im vorliegenden Fall hinsichtlich der Jahre 2006 und 2007 daher der Masseverwalter).

Bestimmungstäter im Sinne des § 11, 2. Alternative, FinStrG ist, wer den unmittelbaren Täter vorsätzlich zur Ausführung einer mit Strafe bedrohten Handlung veranlasst (OGH 17.3.1998, 14 Os 147/97). Im Sinne des § 11 FinStrG bestimmt einen anderen zur Tat auch, wer bewirkt, dass sie dieser andere in einem Irrtum befangen unvorsätzlich begeht (vgl. Fellner, Kommentar zum FinStrG, Band I, 6. Aufl., 5. Lfg., §§ 11 und 12 FinStrG, Tz 10).

Den Bw. traf während der Bestellung des Masseverwalters keine Verpflichtung zur Einreichung der Abgabenerklärungen, sodass nicht er, sondern allenfalls der bestellte Masseverwalter als unmittelbarer Täter im Sinne des § 11 FinStrG in Betracht kam.

Verheimlichte der Bw. jedoch nicht nur der Abgabenbehörde, sondern auch dem Masseverwalter gegenüber eine nach der Unternehmensschließung fortgesetzte selbstständige Tätigkeit und war es dem Masseverwalter demzufolge nicht möglich, mangels zur Verfügung gestellter Unterlagen den durch den Bw. erzielten Umsatz und Gewinn wahrheitsgemäß zu erklären bzw. ging er infolge Unkenntnis der durch den Bw. weiterhin erzielten Einnahmen fälschlich davon aus, dass für diesen Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen gar nicht einzureichen wären, und wusste der Bw. um die Möglichkeit einer in der Folge eintretenden Abgabenverkürzung, hat er – bei Zutreffen der sonstigen, weiter unten noch zu prüfenden Voraussetzungen – eine Abgabenhinterziehung in Form der Bestimmungstäterschaft im Sinne des § 11, 2. Alternative, FinStrG zu verantworten.

Durch § 11 FinStrG wird der Grundsatz aufgestellt, dass alle Beteiligungsformen gleich zu behandeln sind (Einheitstäterschaft). Damit ist jeder, der in einer strafrechtlich relevanten Weise an einem Finanzvergehen mitwirkt, Täter. Aus dem in § 11 FinStrG verankerten Einheitstäterbegriff folgt, dass der unmittelbare Täter (1. Fall), Bestimmungstäter (2. Fall) und Beitragstäter (3. Fall) selbstständig (unabhängig von der Strafbarkeit der anderen Beteiligten) für eigenes Unrecht und eigene Schuld haften, wobei ein wertender Unterschied zwischen den drei Beteiligungsformen nicht gemacht werden kann.

Die unrichtige rechtliche Beurteilung eines Verhaltens als Bestimmungs- statt als unmittelbare Täterschaft (oder umgekehrt) kann infolge rechtlicher Gleichwertigkeit der in § 11 FinStrG normierten Täterschaftsformen auf sich beruhen (vgl. Fellner, aaO, 6. Aufl., 11. Lfg., §§ 11 und 12, Tz 2a und die dort angeführte Judikatur).

Im vorliegenden Fall wäre es daher grundsätzlich am Masseverwalter gelegen gewesen, für die Abgabe der Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen 2006 und 2007 und die Entrichtung der daraus resultierenden Abgaben Sorge zu tragen. Da dieser aber die Unternehmensschließung beantragt, das Gericht diese Schließung per 21. Dezember 2005 auch bewilligt und ihn der Bw. von seiner dennoch fortgesetzten selbstständigen Tätigkeit nicht informiert bzw. diesem keine Unterlagen zur Verfügung gestellt hatte, war es dem Masseverwalter nicht möglich, seinen diesbezüglichen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen.

Mit der gegenständlichen Berufung wendet sich der Bw. im Wesentlichen gegen die Höhe der dem erstinstanzlichen Erkenntnis zu Grunde gelegten Verkürzungsbeträge, womit er bereits die Verwirklichung des objektiven Tatbestandes der vorgeworfenen Finanzvergehen in Abrede stellt.

Zum Einwand des Bw., die Feststellungen der Finanzstrafbehörde erste Instanz gingen an der Realität vorbei, ist zur Einkommensteuer Folgendes festzuhalten:

Dass der Bw. in den berufungsgegenständlichen Zeiträumen Umsätze tätigte und Einnahmen erzielte, ergab sich nicht nur aus seinen eigenen, vor anderen Behörden gemachten Angaben, sondern auch auf Grund von Feststellungen im Zuge von Überprüfungen durch die KIAB.

So gab der Bw. im Rahmen eines Antrags auf Konkurseröffnung vom 8. August 2008 gegenüber dem Landesgericht K an, nach der Unternehmensschließung im Dezember 2005 weiterhin als selbstständiger Tischler auf Werkvertragsbasis tätig gewesen zu sein, einen aufrechten Gewerbeschein gehabt und die Sozialversicherung selbst bezahlt zu haben. Er wolle auch weiterhin als selbstständiger Tischler arbeiten.

In einem Bericht des Masseverwalters vom 14. März 2007 wurde zur "Lebensführung der Gemeinschuldnerin" ebenso wie in weiteren Berichten vom 10. Dezember 2007 und 19. März 2008 angegeben, dass der Bw. selbstständig im Trockenbaugewerbe tätig sei.

In einem Bericht zum Zahlungsplanantrag vom 28. November 2008 enthielt der Punkt "Einkommenslage" des Bw. die Feststellung, dass dieser sowohl geringfügig bei der Fa. E GmbH als auch nach wie vor als selbstständiger Tischler auf Werkvertragsbasis tätig sei.

Einem Versicherungsdatenauszug vom 30. Juli 2010 zufolge war der Bw. von 3. Juni 2008 bis 29. Jänner 2010 bei der Fa. E GmbH nichtselbstständig beschäftigt, wogegen er ab 1. Jänner 2005 bis laufend als gewerblich selbstständig Erwerbstätiger aufscheint. Eigenen Angaben zufolge war der Bw. seit 1999 selbstständig tätig (Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 14. Mai 2009 sowie der im Einkommensteuerakt befindliche Fragebogen über die Aufnahme einer selbstständigen Tätigkeit vom 23. Juni 1999).

Durch die KIAB am 3. und 10. Oktober 2007 durchgeführte Baustellenkontrollen ergaben im Wesentlichen, dass laut Angaben des auf der Baustelle für Montagearbeiten verantwortlichen Poliers ein dort angetroffener, mit der Montage von Innentüren beschäftigter tschechischer Staatsbürger (bzw. zwei tschechische Staatsbürger) vom Bw. auf die Baustelle entsandt worden sei(en). Der Bw. selbst erklärte auf telefonisches Befragen, als Selbstständiger für die Fa. L GmbH tätig zu sein.

Weitere Erhebungen ergaben, dass am Firmensitz der Fa. L GmbH außer einem Briefkasten mit der Aufschrift "L" kein Hinweis auf einen Geschäftsbetrieb bestanden habe und die auf dem Firmenpapier ausgewiesene Telefonnummer nicht erreichbar gewesen sei, sodass von einer Scheinfirma und davon auszugehen sei, dass der Bw. in deren Namen agiert habe (vgl. die Stellungnahme der Abgabenbehörde in dem vor der Bezirkshauptmannschaft S geführten Strafverfahren sowie das Schreiben der Abgabenbehörde vom 14. April 2008). Nach Angaben der Gebietskrankenkasse seien seit März 2007 sämtliche Dienstnehmer abgemeldet gewesen.

Laut Feststellungen der KIAB arbeite der Bw. meist nicht auf eigene Rechnung, sondern für Firmen, deren Geschäftsführer entweder verstorben oder bei denen ein Geschäftsführer nicht vorhanden sei (Insolvenzakt des Finanzamtes betreffend den Konkurs vom 19. Juli 2005).

Im Zuge einer bei der Fa. R GmbH durchgeführten Nachschau gab der Geschäftsführer des Unternehmens an, dass dieses zu Spitzenzeiten Montageleistungen von Fremdfirmen zugekauft habe. Über Referenz der Fa. BB-Tischlerei sei der Bw. vermittelt worden, der sich als Verantwortlicher der Fa. L GmbH ausgegeben und mitgeteilt habe, laufend Montagen in diversen Hotels in Tirol gemacht und rund 400 Dienstnehmer beschäftigt zu haben. Mit dem Bw. habe es zwei Aufträge, einen in G und einen in M, über die Montage von Innentüren gegeben. Bei einer weiteren Montagebaustelle in I und einer in N sei der Bw. Vertragspartner gewesen (Niederschrift vom 31. Jänner 2008). Sämtliche der Fa. R GmbH aufliegende Unterlagen der Fa. L GmbH habe der Bw. unterschrieben. Im Montageauftrag an die L GmbH habe es wörtlich geheißen: "Sehr geehrter Herr A, hiermit beauftragen wir Sie mit der Türmontage zu obigen Bau-vorhaben (...)."

Die dem Bw. erteilten Montageaufträge der Fa. R GmbH für das Bau-vorhaben M vom 28. September 2007 und das Bauvorhaben I vom 19. November 2007 sind ebenso im Arbeitsbogen abgeheftet wie die Kopie einer Visitenkarte des Bw., die erkennen lässt, dass dieser als Projektmanager für die Fa. L GmbH auftrat.

Eine weitere Baustellenkontrolle vom 8. März 2008 ergab, dass das für die gesamte Baustelle verantwortliche Generalunternehmen die Fa. ZZ GmbH war, welche den Bereich der Fensterarbeiten an die Fa. F GmbH & Co KG vergeben hatte. Dieses Unternehmen hatte seinerseits die Fa. E GmbH beauftragt, welche ihrerseits wiederum den Bw. als Subunternehmer beauftragte. Ein auf der Baustelle angetroffener tschechischer Staatsangehöriger bezeichnete den Bw. als seine Ansprechperson.

Sowohl ein zwischen dem Bw. als Auftraggeber und dem tschechischen Staatsangehörigen GH als Auftragnehmer abgeschlossener Werkvertrag vom 14. Februar 2008 als auch der zwischen

der Fa. F GmbH und der Fa. E GmbH (Ansprechpartner: SA) abgeschlossene Werkvertrag vom 26. Februar 2008, den der Bw. der Abgabenbehörde per Fax vom 23. Juni 2008 mit dem Hinweis übermittelte, dass er diesen Vertrag in der Folge von der Fa. E GmbH per mündlicher Absprache übernommen und die Arbeiten mit seinem Unternehmen ausgeführt habe, befinden sich im Arbeitsbogen.

Zum Punkt "Erlöse" hielt der Prüfer im Arbeitsbogen fest, Erhebungen der KIAB hätten ergeben, dass der Bw. im Prüfungszeitraum laufend Arbeiten auf diversen Baustellen mit zum Teil ausländischen Arbeitern durchgeführt habe. Dazu seien diverse Firmen (HS Industriemontagen Bau GmbH, R GmbH, ST-Industriemontagen, BB-Tischlerei oder E GmbH) zwischengeschaltet worden. Wiederholt seien die Geschäfte (Baustellen) über den Bw., der selbst angegeben habe, als selbstständiger Projektmanager tätig zu sein, abgewickelt worden. Da der Bw. die mehrmals zugesicherten Unterlagen über seine Tätigkeiten im Prüfungszeitraum nicht vorgelegt habe, seien die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln gewesen.

Zweifelsohne berechtigten die dargestellten Erhebungen die Abgabenbehörde zur Annahme, der Bw. habe auch nach der Betriebsschließung im Dezember 2005 seine selbstständige Tätigkeit unverändert weiter geführt.

Dass der Bw. seine Einnahmen nicht nur vor der Abgabenbehörde, sondern auch vor dem Masseverwalter zu verschleiern trachtete und er sich dadurch der Abgabenentrichtung zu entziehen beabsichtigte, wird noch dadurch untermauert, dass er in der Rechtssache L GmbH gegen Dr. EF als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Firma des Bw., AZ. 4, in der mündlichen Verhandlung am 6. Juni 2007 ua. aussagte, dass Arbeitslöhne "schwarz" ausbezahlt wurden, dass es wohl zutreffe, dass er insgesamt 14 Dienstnehmer offiziell beschäftigt habe und dass "ohnedies das Meiste beleglos ausbezahlt wurde."

Zur Höhe der durch die Betriebsprüfung ermittelten Bemessungsgrundlagen ergibt sich aus der Aktenlage, dass die Besteuerungsgrundlagen für die Umsatz- und Einkommensteuer letztmalig 2004 auf Grund der eingereichten Erklärungen (antragsgemäß) veranlagt wurden. Die Veranlagung ergab eine Umsatzsteuergutschrift von 11.346,71 € sowie eine Einkommensteuerfestsetzung von 14.690,47 €. Der Bw. erklärte steuerbare Umsätze von 639.001,96 €, wovon ein anteiliger Betrag von 578.985,78 € auf Umsätze aus Bauleistungen und ein Betrag von 60.016,18 € auf innergemeinschaftliche Lieferungen entfiel. Aus seiner Tätigkeit legte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 45.039,39 € offen. Die Einkünfte betrugen somit rund 7 % der erklärten Umsätze.

Für das Kalenderjahr 2005 ermittelte die Abgabenbehörde die Bemessungsgrundlagen für die Umsatz- und Einkommensteuer wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen im Schätzungswege. In Anlehnung an die für das gesamte Kalenderjahr 2005 lückenlos vorhandenen Umsatzsteuervoranmeldungen ging die Abgabenbehörde von steuerbaren Umsätzen von 270.000,00 € aus, wovon ein Anteil von 240.000,00 € auf Umsätze aus Bauleistungen und ein Betrag von 30.000,00 € auf mit dem Normalsteuersatz von 20 % besteuerte Umsätze entfielen. Der sich ergebenden Umsatzsteuer von 6.000,00 € wurden Vorsteuern von 12.000,00 € gegenüber gestellt, sodass aus der Umsatzsteuerveranlagung 2005 eine Gutschrift von 6.000,00 € resultierte. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden – offenbar in Anlehnung an ein Schreiben des Masseverwalters vom 24. November 2005, wonach der Bw. im Kalenderjahr 2005 kein Einkommen bezogen habe – mit Null geschätzt.

Die bereits vor der Prüfung erfolgte Schätzung für das Kalenderjahr 2005 wurde im Zuge der Prüfung unverändert belassen.

Sowohl für 2006 als auch für 2007 ging der Prüfer von steuerbaren Umsätzen von 300.000,00 € aus, wovon 250.000,00 € auf Umsätze aus Bauleistungen und 50.000,00 € auf mit dem Normalsteuersatz zu versteuernde Umsätze entfielen. Der daraus resultierende Umsatzsteuerbetrag von 10.000,00 € führte – unter Berücksichtigung von geschätzten Vorsteuern von 6.000,00 € – jeweils zu einer Zahllast von 4.000,00 €.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermittelte der Prüfer für 2006 und 2007 mit je 20.000,00 €, wobei von den Erlösen von 300.000,00 € Betriebsausgaben von 280.000,00 € in Abzug gebracht und damit – in Anlehnung an das Jahr 2004 – der Gewinn mit rund 7 % der Umsätze geschätzt wurde.

Da auch für den Umsatzsteuernachschaizeitraum 1-5/2008 weder Voranmeldungen eingereicht noch im Rahmen der Prüfung Buchhaltungsunterlagen beigebracht wurden, wurden die Umsätze für diesen Zeitraum mit 180.000,00 € geschätzt. Die Umsätze für Bauleistungen wurden mit 150.000,00 € und die umsatzsteuerpflichtigen Umsätze mit 30.000,00 € angenommen. Der daraus resultierenden Umsatzsteuer von 6.000,00 € wurde Vorsteuer in Höhe von 4.000,00 € gegenüber gestellt, sodass sich eine Zahllast von 2.000,00 € ergab (vgl. Tz 1 des Berichtes zu ABNr. 7 vom 15. Juli 2008 sowie die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14. Juli 2008).

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008, der zu einer Umsatzsteuerfestsetzung von 4.000,00 € führte, erhob der Bw. Berufung. Im Wege einer Berufungsvorentscheidung wurde die Jahressteuer auf 2.000,00 € reduziert.

Nach § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten als erwiesen angenommen werden.

Gerade in Fällen, in denen der Abgabepflichtige jeglichen Kontakt zur Abgabenbehörde meidet und keinerlei Unterlagen zur Berechnung der Umsatz- und Einkommensteuerbemessungsgrundlagen vorlegt, besteht auf Grund der objektiven Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, eine Pflicht zur Schätzung (VwGH 28.2.1995, 94/14/0157).

Während im Abgabenverfahren der Abgabepflichtige, dessen Aufzeichnungen mangelhaft sind oder vollständig fehlen, das Risiko unvermeidlicher Schätzungsungenauigkeit zu tragen hat, trifft im Finanzstrafverfahren die Behörde 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 (VwGH 7.2.1989, 88/14/0222).

Die Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen hindert grundsätzlich nicht die Annahme einer Abgabenhinterziehung. Die Beweislast obliegt im Strafverfahren allerdings der Strafverfolgungsbehörde, sodass sie sich mit einer im Schätzungswege festgestellten Verkürzung auseinander zu setzen hat. Dies insoweit, als sie die Plausibilität dieser Schätzung zu beurteilen und dabei auch Einwendungen des Beschuldigten zu würdigen hat.

Da der Bw. gegenüber dem Prüfer jegliche Kooperationsbereitschaft vermissen ließ und zugesagte Unterlagen nicht vorlegte, kann er sich nunmehr nicht mit Erfolg darauf berufen, weder zur Prüfung noch zur Schlussbesprechung beigezogen worden zu sein.

Aus der Aktenlage (dem Arbeitsbogen) ist nicht erkennbar, auf welche Weise der Prüfer zu den den Schätzungen zu Grunde gelegten Umsätzen bzw. Gewinnen gelangte. Nachvollziehbar ist jedoch, dass sich die im Schätzungswege ermittelten Umsätze für die Jahre 2006 und 2007 an den Umsätzen des Jahres 2005, die durch lückenlos eingereichte Voranmeldungen dokumentiert sind, orientierten, und der Prüfer offenbar einen so genannten "inneren Betriebsvergleich" vollzog.

Ebenso wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Jahre 2006 und 2007 in Anlehnung an das zuletzt nach den Angaben des Bw. veranlagte Jahr 2004 mit rund 7 % der Umsätze geschätzt.

Die im Schätzungswege ermittelten, nicht offen gelegten Gewinne halten nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch hinsichtlich deren Höhe einer finanzstrafrechtlichen Überprüfung stand. Die Schätzung steht im Einklang mit der gegenüber anderen Behörden mehrfach getätigten Aussage des Bw., auch nach der durch den Masseverwalter verfügten Unternehmensschließung die selbstständig ausgeübte Tätigkeit als Tischler unverändert fortgesetzt zu haben. Die Gewinnschätzung erfolgte in Anlehnung an das zuletzt offen gelegte Jahr 2004 mit rund 7 % des erzielten Umsatzes. Obwohl der Bw. am 3. Juni 2008 eine Teilzeitbeschäftigung im Angestelltenverhältnis aufnahm, gestand er im Zuge des Berufungsverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 selbst in diesem Jahr, in welchem seine Arbeitskapazitäten teilweise anderweitig gebunden waren, noch einen Gewinn von 12.500,00 € zu.

Welche Änderungen trotz der nach der Betriebsschließung gleichermaßen fortgeföhrten selbstständigen Tätigkeit zu einem wesentlich geringeren Betriebsergebnis hätten führen sollen, als dieses durch einen inneren Betriebsvergleich ermittelt wurde, legte der Bw. nicht konkret dar.

Die bloße, durch keinerlei Fakten untermauerte Behauptung, kein steuerbares Einkommen erzielt zu haben, bzw. das Vorbringen im Zuge der mündlichen Verhandlung vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz am 14. Mai 2009, zwar für die Fa. L GmbH gearbeitet zu haben, für diese Arbeit aber nicht entlohnt worden zu sein, weil das Unternehmen für ihn Zahlungen aus dem Fortführungsbetrieb übernommen habe, ist unglaub-würdig und widerspricht den Gepflogenheiten des auf Gewinnerzielung ausgerichteten Wirtschaftslebens. In welcher Höhe die Fa. L GmbH für ihn Zahlungen geleistet hätte bzw. in welchem Umfang seine Tätigkeit unentgeltlich geblieben wäre, blieb völlig im Dunkeln. Dass der Bw. trotz der festgestellten und in den diversen Konkursverfahren zugestandenen Aktivitäten im strafgegenständlichen Zeitraum keine Einnahmen erzielt hätte, ist mit der Lebenserfahrung nicht in Einklang zu bringen und daher als bloße Schutzbehauptung zu werten. Auch die ohne Nennung konkreter Zahlen in den Raum gestellte Behauptung, durch Unterstützungen seiner Lebensgefährtin seinen Lebensunterhalt bestritten zu haben (vgl. die Niederschrift vom 11. November 2009 über die mündliche Verhandlung vor der Finanzstrafbehörde CD, sowie die niederschriftliche Befragung des Bw. vom 22. Oktober 2010 im Zuge des abgaben-behördlichen Berufungsverfahrens), ist auf Grund der festgestellten anhaltenden Aktivitäten des Bw. unglaubwürdig. Wahrscheinlicher ist, dass seine fortgesetzte Tätigkeit einen ausreichenden Gewinn zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes abwarf, und wäre seine Tätigkeit tatsächlich nicht gewinnbringend gewesen, diese in absehbarer Zeit eingestellt hätte.

Zum Zeitpunkt des Einreichtermins für die Abgabenerklärungen 2006 am 30. April 2007 war der Abgabenbehörde, die zu diesem Zeitpunkt der Meinung war, der Bw. habe seine selbstständige Tätigkeit aufgegeben, die (neuerliche) Entstehung des Abgabenanspruchs nicht bekannt. Nach § 33 Abs. 3 lit. a, 2. Alternative, FinStrG war diesfalls – bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen – die Abgabenverkürzung mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist bewirkt.

Dadurch, dass der Bw. die Fortsetzung seiner Tätigkeit trotz Unternehmensschließung gegenüber dem Masseverwalter, der die abgabenrechtlichen Pflichten wahrzunehmen hatte, geheim hielt, hat er diesen vorsätzlich dazu bestimmt, seine Pflicht zur Einreichung von Abgabenerklärungen zu verletzen und dadurch allenfalls Abgaben zu hinterziehen, weshalb der Bw. als Bestimmungstäter nach § 11, 2. Alternative, FinStrG anzusehen ist, der für seine eigene Schuld einzustehen hat.

Durch die Nichtbekanntgabe der fortgesetzten selbstständigen Tätigkeit ist zweifellos davon auszugehen, dass der Bw. nicht nur eine gänzliche Einkommensteuervermeidung anstrebte, sondern sich durch die regelmäßige, gegenüber der Abgabenbehörde nicht deklarierte Ausübung dieser Tätigkeit darüber hinaus eine fortlaufende Einnahme verschaffen wollte und daher Gewerbsmäßigkeit vorliegt.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 hat der Bw. daher eine gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung in Form der Bestimmungstäterschaft gemäß §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a iVm § 11, 2. Alternative, FinStrG zu verantworten.

Wenngleich der Masseverwalter zum Einreichtermin der Steuererklärungen 2007 am 30. April 2008 bereits Kenntnis von der Tätigkeit des Bw. als selbstständiger Tischler hatte, war ihm die Erstellung der Abgabenerklärungen 2007 dennoch nicht möglich, weil der Bw. – wie auch bei Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2005 bis 2007 (Bericht vom 15. Juli 2008 zu ABNr. 7) – keinerlei Unterlagen über seine Tätigkeiten vorlegte und auch gegenüber dem Masseverwalter nicht kooperationsbereit war (undatierter Vermerk des Prüfers, Bl. 25 des Finanzstrafaktes).

Zum Abgabetermin für die Erklärungen 2007 am 30. April 2008 war auch der Abgabenbehörde die Entstehung des Abgabenanspruchs dem Grunde nach bereits bekannt.

Reicht ein steuerlich erfasster Abgabepflichtiger innerhalb der ihm offen stehenden Fristen entgegen der Bestimmung des § 119 BAO und damit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht keine Abgabenerklärungen ein und hält er es ernstlich für möglich, durch diese Nichtabgabe eine Festsetzung der Abgaben mit Null oder

einem zu niedrigen Betrag zu bewirken, hat er das Finanzvergehen der versuchten Abgabenhinterziehung zu verantworten.

Nach § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist dagegen eine Abgabenhinterziehung bei einem steuerlich erfassten Abgabepflichtigen vollendet, wenn die bescheidmäßig festzusetzende Abgabe infolge Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zu niedrig festgesetzt wurde. Im gegenständlichen Fall erfolgte die schätzungsweise Festsetzung der Einkommensteuer 2007 erst im Zuge der Prüfung, sodass zu niedrige Abgabenfestsetzungen infolge Nichtabgabe der Steuererklärungen nicht bewirkt wurden und es daher beim Versuch blieb.

Da infolge Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung 2005 die Abgabenbehörde mit Schätzung vorging und diese eine Einkommensteuerfestsetzung von Null ergab, ist schlüssig und nachvollziehbar, dass der Bw. es zumindest ernsthaft für möglich hielt, durch die Nichteinreichung der Einkommensteuererklärung 2007 – wiederum als Bestimmungstäter – abermals ein gleiches Ergebnis zu erzielen, damit der Einkommensteuerpflicht zur Gänze zu entgehen und sich dadurch eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen. Die Einkommensteuerveranlagungen 2006 und 2007 erfolgten nahezu zeitgleich (16. bzw. 21. Juli 2008), sodass der Bw. im Hinblick auf die Einkommensteuerveranlagung 2007 auch nicht auf Grund der vorangegangenen Einkommensteuerveranlagung 2006 damit rechnen musste, dass seinem Plan kein Erfolg beschieden sein werde.

In rechtlicher Hinsicht war im Zusammenhang mit der Einkommensteuer 2007 daher vom Finanzvergehen der versuchten, gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung in Form der Bestimmungstäterschaft im Sinne der §§ 13, 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a iVm § 11, 2. Alternative, FinStrG auszugehen.

Zur Umsatzsteuer waren die nachfolgenden Überlegungen anzustellen:

Aus den lückenlos aufliegenden Voranmeldungen des Jahres 2005 ergaben sich dem Normalsteuersatz unterliegende Umsätze im Ausmaß von rund 7 % der Gesamtumsätze (genau: 20.381,88 €) und Vorsteuern in Höhe von 10.123,49 €, wogegen die Abgabenbehörde bei der wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung 2005 durchgeföhrten Schätzung für dieses Jahr von mit 20 % zu versteuernden Umsätzen in Höhe von 30.000,00 € und von Vorsteuern in Höhe von 12.000,00 € ausging.

Die Umsatzsteuerveranlagung 2005 führte zu einer Gutschrift von 6.000,00 €, und auch aus den Umsatzsteuerveranlagungen 2003 und 2004 resultierten Gutschriften von rund 5.200,00 € bzw. 11.300,00 €. Das Jahr 2003 war dabei aber insoweit nicht repräsentativ, als der Bw.

erklärte, in diesem Jahr keine Umsätze erzielt zu haben und seine Tätigkeit erst wieder 2004 aufzunehmen. Die Umsatzsteuergutschrift des Jahres 2003 war daher ausschließlich Resultat geltend gemachter Vorsteuern.

Der Vergleich mit dem Jahr 2005, in welchem der Bw. letztmalig Besteuerungsgrundlagen (in Form von Umsatzsteuervoranmeldungen) offen gelegt hat, zeigt, dass die völlig allgemein gehaltene, durch keinerlei Fakten untermauerte Behauptung des Bw., er habe in den berufungsgegenständlichen Jahren ausschließlich Bauleistungen im Sinne des § 19 Abs. 1a UStG 1994 erbracht, ebenso wenig wahrscheinlich ist wie die Schätzung der Abgabenbehörde, die dem Normalsteuersatz unterliegende Umsätze für 2006 und 2007 mit einem Sechstel (rund 17 %) der Gesamtumsätze annahm. Welche konkreten Gegebenheiten die Behörde zur Annahme veranlassten, der Bw. hätte in den Jahren 2006 und 2007 die mit dem Normalsteuersatz zu versteuernden Umsätze (in Relation zum Gesamtumsatz) im Vergleich zu 2005 eklatant gesteigert, nämlich mehr als verdoppelt, lässt sich aus der Aktenlage nicht entnehmen.

Darüber hinaus ergaben die Veranlagungen der Jahre 2003 bis 2005, denen seitens der Abgabenbehörde nicht angezweifelte Vorsteuern zu Grunde gelegt wurden, nicht unbeträchtliche Umsatzsteuergutschriften zu Gunsten des Bw. Auf Grund welcher Überlegungen die Abgabenbehörde die in den Jahren 2004 und 2005 anerkannten Vorsteuern in den nachfolgenden Jahren 2006 und 2007 annähernd halbierte, ob etwa angenommen wurde, Rechnungen seien im Verhältnis zu den Vorjahren tatsächlich nicht oder nur in weitaus geringerem Umfang gelegt worden, oder ob andere Anhaltspunkte vorlagen bzw. ob und inwiefern sich das Betätigungsfeld des Bw. geändert hätte, ist in den Akten nicht ersichtlich.

Die fehlende Darstellung, weshalb die Abgabenbehörde bei Schätzung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen 2006 und 2007 von den Jahren 2004 und 2005 erheblich abwich, lassen im Hinblick auf die Beweislastumkehr im Finanzstrafverfahren massive Zweifel an den Schätzungsergebnissen betreffend die Umsatzsteuer 2006 und 2007 aufkommen. Wird dem Bw. die nahe liegende, unveränderte Fortführung seiner Tätigkeit trotz Unternehmensschließung unterstellt, sind die dargestellten gravierenden Abweichungen nicht nachvollziehbar. Konkrete Feststellungen, auf welchen Tatsachen diese Abweichungen beruhen, fehlen zur Gänze.

Im vorliegenden Fall war – insbesondere im Hinblick auf die sich in den Jahren 2004 und 2005 ergebenden Gutschriften – weder eine durch die Nichtabgabe der Umsatzsteuer-erklärungen eingetretene Umsatzsteuerverkürzung nachweisbar, noch dass die Nichtein-reichung der

Umsatzsteuerjahreserklärungen 2006 und 2007 vom Gedanken getragen war, dadurch eine Umsatzsteuerverkürzung zumindest in Kauf zu nehmen. Der Nachweis der vorgeworfenen Umsatzsteuerverkürzungen konnte nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit erwiesen werden, sodass bereits der objektive Tatbestand einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG (Bewirken einer Abgabenverkürzung) nicht erfüllt war.

Auf Grund obiger Ausführungen war dem Bw. aber vorzuwerfen, auch nach der Unternehmensschließung durch den Masseverwalter weiterhin seine bisherige Tätigkeit fortgesetzt und dies gegenüber dem Masseverwalter und der Abgabenbehörde verschwiegen (2006) bzw. dem Masseverwalter keinerlei Unterlagen vorgelegt (2007) und so diesen dazu bestimmt zu haben, die ihm obliegende Verpflichtung zur Einreichung von Umsatzsteuerjahreserklärungen für 2006 und 2007 zu verletzen. Im Zweifel zu Gunsten des Bw. hat dieser daher hinsichtlich der Umsatzsteuer 2006 und 2007 das Delikt der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG in Form der Bestimmungstäterschaft nach § 11, 2. Alternative, FinStrG zu verantworten.

Zu den vorgeworfenen Umsatzsteuervorauszahlungsverkürzungen 1-4/2008 ergibt sich aus der Aktenlage, dass im Zuge der eine Umsatzsteuernachschaub 2008 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung die Besteuerungsgrundlagen für 1-5/2008 mangels Abgabe von Voranmeldungen bzw. Vorlage von Buchhaltungsunterlagen ebenfalls geschätzt werden mussten. Ausgehend von Umsätzen von 180.000,00 €, Bauleistungen von 150.000,00 € und steuerpflichtigen Umsätzen von 30.000,00 € ergab sich Umsatzsteuer in Höhe von 6.000,00 €. Auf Grund der ebenfalls im Schätzungswege ermittelten Vorsteuer in Höhe von 4.000,00 € resultierte eine Zahllast von 2.000,00 € (für die vier strafgegenständlichen Monate daher eine anteilige Zahllast von 1.280,00 €). Welche Überlegungen zum Ansatz der genannten Zahlen führten, war aus dem Arbeitsbogen nicht ersichtlich.

In der elektronisch am 13. Februar 2009 eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung 2008 gab der Bw. Umsätze von Null an. Die Abgabenbehörde verwies in der Bescheidbegründung auf die Ergebnisse der Prüfung und änderte die steuerbaren Umsätze auf 300.000,00 € ab. Der Bw. erhob dagegen Berufung und schränkte diese, nach Durchführung eines umfangreichen Vorhalteverfahrens, insoweit ein, als er für das Jahr 2008 einen steuerpflichtigen Umsatz von 10.000,00 € einbekannte. Für das Kalenderjahr 2008 ergab sich somit eine Zahllast von 2.000,00 €, welche mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Oktober 2010 festgesetzt wurde.

Unterlagen, die geeignet wären, diesen erklärten Betrag zu stützen oder zu begründen, befinden sich nicht im Akt.

In der Berufungsvorentscheidung unterblieb eine Schätzung der bisher ebenfalls im Schätzungswege anerkannten Vorsteuer. Grundsätzlich sollen mit der Schätzung Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden, die der Wirklichkeit möglichst nahe kommen (vgl. Stoll, BAO, 1905). Im Schätzungswege sind Vorsteuern dann anzuerkennen, wenn als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer auch Rechnungen im Sinne des § 11 UStG ausgestellt worden sind, weil die Rechnungserteilung zu den materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges gehört. Dass zwar bei den Schätzungen der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen für 2005 bis 2007, nicht jedoch für 2008 Vorsteuern berücksichtigt wurden, ist ebenfalls nicht nachvollziehbar. Fehlen aber konkrete Feststellungen, auf welchen Tatsachen derartige Abweichungen beruhen, kann nicht ohne weiteres ein Finanzstrafverfahren auf Basis bloßer Zahlen durchgeführt werden.

Die seitens des Bw. offenbar ohne Vorlage von Belegen und ohne Begründung in den Raum gestellte Zahl zur Benennung des 2008 erzielten steuerpflichtigen Umsatzes und die auf dieser Zahl basierende Umsatzsteuerveranlagung 2008, die ohne Berücksichtigung eines Vorsteuerabzuges durchgeführt wurde, hält einer finanzstrafrechtlichen Überprüfung nicht stand.

Wie oa., trägt die Finanzstrafbehörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung. Eine im Ansatz nicht nachvollziehbare, pauschale Schätzung genügt den Anforderungen eines nach den finanzstrafrechtlichen Vorschriften zu führenden Beweisverfahrens, bei dem von der Unschuldsvermutung auszugehen ist, nicht und ist daher nicht geeignet, in ihrem Ausmaß eine Abgabenverkürzung als erwiesen anzunehmen.

Insbesondere die Umsatzsteuergutschriften der Jahre 2004 und 2005, die an Hand vorliegender Erklärungen ermittelt wurden, lassen Zweifel an den im Schätzungswege errechneten Umsatzsteuerzahllasten, die auf im Vergleich dazu geänderten, nicht nachvollziehbaren Ansätzen beruhen, aufkommen. Die ohne schlüssige Begründung im Schätzungswege ermittelten Beträge halten einer finanzstrafrechtlichen Überprüfung nicht stand, sodass der im Spruch in Punkt 1.b. des bekämpften Erkenntnisses enthaltene Vorwurf der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate 1-4/2008 nicht aufrecht erhalten werden konnte und in Höhe des der erstinstanzlichen Bestrafung zu Grunde gelegten Betrages von 1.280,00 € mit Verfahrenseinstellung gemäß §§ 136, 157 FinStrG vorzugehen war.

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 damit abfindet (bedingter Vorsatz).

Sieht der Täter dagegen den Eintritt des tatbildmäßigen Erfolges als gewiss voraus, handelt er wissentlich im Sinne des § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB).

Der Täter handelt absichtlich gemäß § 5 Abs. 2 StGB, wenn er mit seiner Handlung den Zweck verfolgt und es ihm darauf ankommt, das tatbildmäßige Unrecht zu verwirklichen.

Während für §§ 33 Abs. 1 und 51 Abs. 1 lit. a FinStrG bedingt vorsätzliches Handeln ausreichend ist, erfordert § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für die subjektive Tatbestandsmäßigkeit für den Verkürzungserfolg Wissentlichkeit, wogegen für die Pflichtverletzung bedingter Vorsatz genügt. § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG erfordert dagegen absichtliches Handeln.

In subjektiver Hinsicht gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, dass es dem seit Juli 1999 im Tischlereigewerbe selbstständigen Bw. begreiflich war, dass er diese nach der Betriebsschließung im Dezember 2005 erzielten Umsätze und Gewinne gegenüber der Abgabenbehörde offen zu legen und zu versteuern hatte. Die Abgabenerklärungen 2004 weisen die Unterschrift des Bw. auf, sodass zweifellos davon auszugehen war, dass ihm – auch auf Grund seiner bereits mehrjährigen Erfahrungen als Unternehmer – seine steuerlichen Verpflichtungen bewusst waren, er aber seine Tätigkeit gegenüber der Abgabenbehörde und dem Masseverwalter verschwieg, um sich fortlaufende, der Besteuerung entzogene Einnahmen zu verschaffen und diese zur Bestreitung des eigenen Lebensunterhaltes zu verwenden. Dadurch, dass der Bw. wider besseres Wissen keinerlei Handlungen setzte, um seinem Masseverwalter die Erfüllung der diesem während des Konkursverfahrens obliegenden steuerlichen Pflichten zu ermöglichen, ist hinsichtlich der strafgegenständlichen Einkommensteuer auch in subjektiver Hinsicht der Tatbestand der (für 2006 versuchten) gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung in Form der Bestimmungstäterschaft erfüllt.

Auf Grund der mehrjährigen unternehmerischen Erfahrung und der in der Vergangenheit bereits mehrfach ergangenen Urgenzen hatte der Bw. zweifellos auch Kenntnis vom Abgabetermin der jährlichen Steuererklärungen, verschwieg die erzielten Umsätze aber gegenüber seinem Masseverwalter (2006) bzw. überreichte diesem keine Unterlagen (2007), sodass der Bw. den Masseverwalter dazu veranlasste, seiner Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuererklärungen nicht nachzukommen. Er hat daher hinsichtlich der Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärungen 2006 und 2007 das Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeit

nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG, wiederum in Form der Bestimmungstäterschaft nach § 11, 2. Alternative, FinStrG auch in subjektiver Hinsicht zu verantworten.

Zum Berufungseinwand, die seitens der KIAB erhobenen Anschuldigungen seien unrichtig und die Straferkenntnisse vom 7. Oktober 2009 durch den UFS (gemeint wohl: UVS) mittlerweile aufgehoben worden, ist anzumerken, dass die genannten Straferkenntnisse der Bezirkshauptmannschaft S wegen Übertretungen nach dem Ausländerbeschäftigtegesetz (AuslBG) lediglich wegen Unzuständigkeit der Behörde aufgehoben worden sind. Mit Straferkenntnissen der Bezirkshauptmannschaft KK vom 22. März 2010, SV 96 71-2007 und SV 9, wurde der Bw. wiederum wegen Verletzungen des § 3 AuslBG bestraft.

Nach § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwegen und die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen sind. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

Eine gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung wird gemäß § 38 Abs. 1 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Dreifachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Die Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG wird mit einer Geldstrafe bis 5.000,00 € geahndet (§ 51 Abs. 2 FinStrG). Vor BGBl. I Nr. 99/2007, in Kraft getreten am 29. Dezember 2007, betrug die Strafobergrenze 3.625,00 €.

Hat jemand durch eine Tat oder durch mehrere selbstständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben oder verschiedener Art begangen und wird über diese Finanzvergehen gleichzeitig erkannt, so ist auf eine einzige Geldstrafe zu erkennen (§ 21 Abs. 1 FinStrG).

Treffen Finanzvergehen zusammen, deren Strafdrohungen sich zum Teil nach einem strafbestimmenden Wertbetrag (§§ 33 Abs. 1 iVm 38 Abs. 1 lit. a FinStrG) und zum Teil nach einer absoluten Obergrenze (§ 51 Abs. 1 lit. a FinStrG) richten, ist als Höchststrafe diejenige Strafdrohung anzusehen, deren Obergrenze die höhere ist (§ 21 Abs. 2 FinStrG).

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafrahmen beträgt daher 22.861,98 €.

Bei der Strafbemessung war – zusätzlich zu den bereits im bekämpften Straferkenntnis zutreffend angeführten Milderungsgründen der Unbescholtenheit und der finanziellen Schwierigkeiten und dem Erschwerungsgrund des langen Tatzeitraums – zu Gunsten des Bw. zu berücksichtigen, dass es teilweise (Einkommensteuer 2007) beim Versuch geblieben ist, zu seinen Lasten aber das Vorliegen einer Deliktskonkurrenz.

Zwar waren wegen der erheblichen Reduzierung der Strafbeträge sowohl die Geldstrafe als auch die entsprechende Ersatzfreiheitsstrafe, wie aus dem Spruch ersichtlich, nach unten anzupassen, in angemessener Würdigung der beharrlich an der Abgabenbehörde vorbei wirtschaftenden Haltung des Beschuldigten die Herabsetzung der Strafe jedoch nicht in gleichem prozentuellen Ausmaß wie die Minderung der Strafbeträge vorzunehmen. Insbesondere war zu Lasten des Beschuldigten ins Kalkül zu ziehen, dass er nicht nur seine steuerlichen Verpflichtungen hinsichtlich zeitgerechter Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen völlig vernachlässigt, sondern seine Einnahmen vor der Abgabenbehörde vollständig verheimlicht und sich dadurch neben einer zusätzlichen Einnahmequelle auch einen ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteil gegenüber steuerehrlichen Abgabepflichtigen verschafft hat.

Insgesamt erscheint daher eine – verhältnismäßig höhere – Geldstrafe von 4.000,00 € tat- und schuldangemessen.

Eine weitere Herabsetzung der Geldstrafe war nicht nur wegen des gänzlichen Ignorierens der abgabenrechtlichen Pflichten, sondern auch auf Grund general-, insbesondere aber spezialpräventiver Überlegungen ausgeschlossen.

Der Bw. zeigte gegenüber der Abgabenbehörde an, mit Wirkung 1. März 2010 wiederum als Tischler selbstständig tätig zu sein.

Die Überlegungen zur Ausmessung der Geldstrafe gelten grundsätzlich auch für die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe, doch kommt dabei der Umstand der schwierigen Finanzlage nicht zum Tragen, weil eine Ersatzfreiheitsstrafe gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe auszusprechen ist. Unter Berücksichtigung obiger Überlegungen erweist sich daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eine Ersatzfreiheitsstrafe von 15 Tagen als gerechtfertigt.

Linz, am 24. März 2011