

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Salzburg 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde II. Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Dr. Michael Schrattenecker sowie die Laienbeisitzer Ing. Franz Junger und Dipl. Ing. Dr. Christoph Aigner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen K, vertreten durch A-B-T Treuhand Mag. Grubhofer & Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Wirtschaftstreuhänder, Mauracherstraße 9, 5020 Salzburg, wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 Finanzstrafgesetz (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 24. Dezember 2003 gegen das Erkenntnis des beim Finanzamt Salzburg-Stadt eingerichteten Spruchsenates als Organ des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde I. Instanz vom 24. Oktober 2003, StrNr. 2000/00600-001, nach der am 26. April 2004 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers Mag. Wilfried Grubauer für die A-B-T Treuhand Mag. Grubhofer & Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, K als Vertreter der nebenbeteiligten Firma F GmbH, des Amtsbeauftragten Oberrat Dr. Josef Inwinkl, sowie der Schriftührerin Eleonora Zankl durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des Beschuldigten wird **teilweise Folge** gegeben und das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates, welches in seinem Ausspruch über die Kosten und über die Haftung der Nebenbeteiligten unverändert bleibt, wie folgt abgeändert:

I.1. K ist schuldig, er hat im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Stadt als verantwortlicher Geschäftsführer der Firma F GmbH 1996 bis 2001 vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 1996 bis 1998 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von

S 71.307,-- (1996), von S 18.071,-- (1997) und von S 25.867,-- (1998), an Körperschaftsteuer in Höhe von S 121.221,-- (1996), von S 30.720,-- (1997) und von S 32.651,-- (1998), betreffend die Veranlagungsjahre 1996 bis 1999 an Kapitalertragsteuer in Höhe von S 106.960,-- (1996), von S 27.106,-- (1997), von S 30.100,-- (1998) und von S 49.755,-- (1999) bewirkt sowie betreffend das Veranlagungsjahr 1999 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von S 33.170,-- und an Körperschaftsteuer in Höhe von S 56.389,-- zu bewirken versucht, indem er im steuerlichen Rechenwerk des Unternehmens zu Unrecht 1996 angebliche Fremdleistungen der Firma T GmbH in Höhe von brutto S 327.840,-- (BP-Bericht vom 18. April 2001, Tz. 34a) eingestellt und Vorsteuern abgezogen, die diesbezüglichen Mittel aber tatsächlich privat verwendet hat, 1998 Vorsteuern in Höhe von S 5.800,-- aus einer selbst hergestellten Rechnung betreffend die Anschaffung eines gebrauchten Kopierers (genannter BP-Bericht, Tz. 34b), den er von einer Privatperson erworben hatte, geltend gemacht hat, 1999 angebliche Fremdleistungen der Firma MF in Höhe von brutto S 168.000,-- (genannter BP-Bericht, Tz. 34c) eingestellt und Vorsteuern abgezogen, die diesbezüglichen Mittel aber privat verwendet hat, 1997 und 1998 angebliche Fremdleistungen der Firma J in Höhe von brutto S 8.424,-- bzw. S 20.400,-- (genannter BP-Bericht, Tz. 34d) eingestellt und Vorsteuern abgezogen, die diesbezüglichen Mittel aber privat verwendet hat, sowie betreffend 1996 bis 1998 Erlöse in Höhe von jeweils brutto S 100.000,-- (genannter BP-Bericht, Tz. 43) nicht zum Ansatz gebracht hat, wodurch bescheidmäßig festzusetzende Abgaben, nämlich Umsatz- und Körperschaftsteuer hinsichtlich der genannten Jahre und im dargestellten Ausmaß zu niedrig festgesetzt wurden bzw. werden sollten und die genannte selbst zu berechnende Kapitalertragsteuer nicht abgeführt worden ist.

Er hat hiedurch das Finanzvergehen der teils vollendeten, teils versuchten (hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer betreffend das Veranlagungsjahr 1999) Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG, teilweise iVm § 13 FinStrG begangen.

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

€ 16.000,--

(in Worten: Euro sechzehntausend)

und für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben gemäß § 20 FinStrG eine
Ersatzfreiheitsstrafe von

27 Tagen

verhängt.

I.2. Das überdies gegen den Beschuldigten unter der StrNr. 2000/00600-001 beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde I. Instanz anhängige Finanzstrafverfahren betreffend der ihm zusätzlich zum Vorwurf gemachten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG in Zusammenhang mit der ertragssteuerlichen Auswirkung bei der Anschaffung des genannten Kopierers (BP-Bericht vom 18. April 2001, Tz. 34b), einer angeblich ebenfalls gefälschten Rechnung der Firma MF vom 30. September 1996 (BP-Bericht vom 18. April 2001, Tz. 34c), sowie der Fahrtätigkeit des R bzw. angeblicher Fremdleistungen der Firma K GmbH (BP-Bericht vom 18. April 2001, Tz. 35) wird im Zweifel zu Gunsten für den Beschuldigten gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 24. Oktober 2003, StrNr: 2000/00600-001, hat der Spruchsenat beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ desselben als Finanzstrafbehörde I. Instanz K für schuldig erkannt, im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Stadt als verantwortlicher Geschäftsführer der Firma F GmbH vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe unrichtiger Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen und durch Nichtabgabe von Kapitalertragsteueranmeldungen betreffend die Veranlagungsjahre 1995 bis 1999

bescheidmäßigt festzusetzende Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuern in der Gesamthöhe von € 50.000,-- verkürzt zu haben, indem er unberechtigte Vorsteuerbeträge und Betriebsausgaben aus inhaltlich unrichtigen Rechnungen der Firma T GmbH (siehe BP-Bericht vom 18. April 2001, Tz. 34a), der Firma V GmbH (siehe BP-Bericht Tz. 34b), der Firma MF (siehe BP-Bericht Tz. 34c), der Firma J (siehe BP-Bericht Tz. 34d) und der Firma K GmbH (siehe BP-Bericht Tz. 35) geltend gemacht und Erlöse nicht erfasst (siehe BP-Bericht Tz. 43) habe.

Er habe hiedurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen, weshalb über ihn nach dem Strafsatz des § 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 18.000,-- und im Falle der Uneinbringlichkeit derselben eine Ersatzfreiheitsstrafe von vier Wochen verhängt worden ist.

Gemäß § 185 Abs. 1 [ergänze: lit.a] FinStrG wurden dem Beschuldigten auch die mit € 363,-- pauschal bestimmten Verfahrenskosten und die Kosten eines allfälligen Strafvollzuges auferlegt.

Gegenüber der nebenbeteiligten Firma F GmbH wurde hinsichtlich der verhängten Geldstrafe eine Haftung im Sinn des § 28 Abs. 1 FinStrG ausgesprochen.

Die Entscheidung des Erstsenates gründet sich auf die Ergebnisse einer Betriebspprüfung bei der F GmbH und insbesondere auf die Verantwortung des Beschuldigten, welcher ein Geständnis abgelegt habe.

Bei der Strafbemessung wertete der Erstsenat als mildernd das volle Geständnis, die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Beschuldigten, eine erfolgte zwischenzeitige Schadensgutmachung, der Umstand, dass K eine Selbstanzeige getätigt habe, welcher jedoch eine strafaufhebende Wirkung nicht zuerkannt werden konnte, und zahlreiche Sorgepflichten des Beschuldigten, als erschwerend hingegen den langen Tatzeitraum, weshalb in Anbetracht eines monatlichen Nettoeinkommens des K von € 3.000,-- als Geschäftsführer der nebenbeteiligten F GmbH eine Geldstrafe in spruchgemäßer Höhe tat- und schuldangemessen sei.

Zu Gunsten des Beschuldigten honorierte der Erstsenat auch den Umstand, dass K seinem Geständnis dazu beigetragen habe, einen doch erheblichen Verfahrensaufwand zu vermeiden.

Gegen diese Entscheidung richtet sich die Berufung des Beschuldigten, mit welcher er eine Reduzierung der ausgesprochenen Strafe begeht.

Hinsichtlich einzelner Aspekte bzw. Fakten liege nämlich kein Geständnis vor. Insbesondere liege im Zusammenhang mit dem Faktum "Kopierer von der Firma V GmbH" keine Abgabenverkürzung vor, wären die Rechnungen vom 30. September 1996, 30. Juni 1999 und 30. Juli 1999 der Firma MF nicht gefälscht worden, habe K zu Recht die Unternehmereigenschaft von R angenommen, fehle eine vorsätzliche Handlungsweise im Zusammenhang mit der K GmbH und habe K hinsichtlich der vorgeworfenen Erlösverkürzungen, welche tatsächlich nur Sicherheitszuschläge gewesen wären, kein Geständnis abgelegt. Eine verfahrensvereinfachend angenommene Pauschalierung der Summe der Verkürzungsbeträge mit € 50.000,-- berücksichtige nicht ausreichend diese Sachverhalte. Überdies verdiene der Beschuldigte monatlich nicht netto € 3.000,--.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Dem gegenständlichen Finanzstrafverfahren liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Beschuldigte K ist Geschäftsführer der Firma F GmbH, welche als Postdienstleister ab Dezember 1993 Kleintransporte durchführt. Gesellschaftsanteile der GmbH wurden am 4. November 1994 u.a. an K veräußert, welcher nunmehr zu einem Viertel beteiligt ist (siehe Veranlagungsakt zu St.Nr. 116/1560 des Finanzamtes Salzburg-Stadt, Dauerakt).

Laut eigenen Angaben des Beschuldigten in der Berufungsverhandlung stehen ihm monatlich ca. € 1.500,-- für private Zwecke zur Verfügung. Er besitzt an der Wohnanschrift ein Haus, bei welchem er den ersten Stock vermietet hat; die Liegenschaft ist mit einer Hypothek im Ausmaß von € 250.000,-- belastet. Weiters besitzt er drei Garconnieren, eine Eigentumswohnung und ein Lager mit Büro und Parkplätzen, welches an die F GmbH vermietet ist. Auf diesem Objekt lasten jedoch rund € 500.000,-- Hypotheken. K ist sorgepflichtig für vier noch nicht selbst erhaltungsfähige Kinder und für seine Schwiegermutter.

Nach Übernahme der Geschäftsführertätigkeit trifft K auch die steuerliche Verantwortlichkeit hinsichtlich der Abgabenerklärungen der F GmbH. Solche wurden betreffend die Veranlagungsjahre 1996 bis 1999 am 13. Februar 1998, am 3. Mai 1999, am 23. März 2000 und am 8. Februar 2001 eingereicht. Hinsichtlich der Veranlagungsjahre 1996 bis 1998 ergingen die diesbezüglichen Abgabenbescheide am 16. Februar 1998, am 10. Mai 1999 und am 28. März 2000, wobei Abgaben erklärungsgemäß festgesetzt worden sind (siehe der genannte Veranlagungsakt).

Als im Anschluss an eine Betriebsprüfung nach § 149 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) Kontrollmaterial bei der Firma T GmbH überprüft wurde, trat zu Tage, dass angebliche Ausgangsrechnungen der T GmbH vom 22. Mai 1996, Rechnungsnummer 8796, vom 28. August 1996, Rechnungsnummer 22596, und vom 31. Oktober 1996, Rechnungsnummer 417/96, gefälscht gewesen sind. In diesem Zusammenhang wurde der Geschäftsführer FF der Firma T GmbH einvernommen (Niederschrift vom 27. November 2000, AB-Nr. 301027/00, Finanzstrafakt Bl. 8 ff).

Nachdem K offenkundig vom Ergebnis der Einvernahme des FF erfahren hatte, verfasste er am 29. November 2000 unter Verwendung von Briefpapier der F GmbH mit dem Firmenlogo ein Schreiben an das Finanzamt Salzburg-Stadt mit folgendem Wortlaut:

"St.Nr.116/1560-21 Selbstanzeige

Sehr geehrte Damen und Herren,

hiermit erstatten wir Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG und begründen dies wie folgt:

Beiliegende Rechnungen der Firma [T GmbH] vom 28.08.1996 und vom 30.07.1996 Sind fingiert und führten durch die Verbuchung zu einem ungerechtfertigten Vorsteuerabzug in Höhe von S 40.200,--.

Die Auswirkung auf die Körperschaftsteuer war von nur geringer Bedeutung, da laut Steuerbescheid für 1996 ursprünglich ein Verlust von öS 16.921,-- veranlagt wurde.

Der Betrag von öS 40.200,-- wird mit heutigem Tag an das Finanzamt überwiesen.

Mit freundlichen Grüßen,

K".

Kopien der gefälschten Rechnungen waren beigeschlossen (Finanzstrafakt Bl. 3 ff).

Tatsächlich ist am 30. November 2000 ein Betrag von S 40.200,-- auf dem Abgabenkonto der F GmbH ohne Verrechnungsweisung einbezahlt worden, weshalb damit entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen infolge eines vorhandenen Rückstandes von S 174.953,20 ältere Fälligkeiten abgedeckt worden sind (Buchungsabfrage vom 14. Juli 2003, Finanzstrafakt Bl. 34).

Die offenkundige Tatsache der festgestellten Belegfälschungen veranlasste das Finanzamt Salzburg-Stadt, bei der Firma F GmbH eine Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG durchzuführen (Aktenvermerk vom 11. Dezember 2000, Finanzstrafakt Bl. 7, 14).

Das Ergebnis dieser Erhebungen ist nunmehr teilweise Gegenstand dieses Berufungsverfahrens:

Faktum Eigenleistungen T GmbH:

Auf Grund der Erhebungen bei der Firma T GmbH, der obgenannten Selbstanzelge, sowie der geständigen Verantwortung des Beschuldigten steht fest, dass K angebliche Ausgangsrechnungen der T GmbH vom 22. Mai, 30. Juli, 28. August und 31. Oktober 1996 mit einem Bruttbetrag von insgesamt S 327.840,-- gefälscht hat, wobei er wie folgt vorgegangen war:

Hinsichtlich der Rechnung vom 28. August 1996 mit einem Bruttbetrag von S 208.800,-- buchte er mittels Überweisung auf sein Privatkonto den Zahlungsabfluss, wobei er jedoch in den Buchhaltungsbelegen einen fingierten Beleg einer Banküberweisung einfügte, den er bei einem Selbstbedienungsschalter der Sparkasse abgestempelt hatte, aber anschließend dann nicht in den Einwurf für die von der Bank zu buchenden Überweisungsbelege gesteckt, sondern vielmehr mitgenommen hatte. In den Einwurf hatte er stattdessen einen Überweisungsbeleg mit seiner privaten Kontonummer plaziert. Somit stand ihm für die Buchhaltung ein fingierter Beleg mit der Kontonummer und der Bankleitzahl der Firma T GmbH zur Verfügung und hatte er einen tatsächlichen Zahlungsabfluss von S 208.800,-- auf sein Privatkonto, einen nicht gerechtfertigten Vorsteuerabzug von S 34.800,-- und eine Gewinnminderung im steuerlichen Rechenwerk der F GmbH von S 174.000,-- erreicht (Tz. 34a des BP-Berichtes vom 18. April 2001, AB-Nr. 102009/01, Finanzstrafakt Bl. 21).

Die anderen drei gefälschten Rechnungen der T GmbH vom 22. Mai, 30. Juli und 31. Oktober 1996 wurden mittels Schecks "bezahlt", wobei am Geschäftskonto wiederum ein Abgang der entsprechenden Beträge zu verzeichnen war, diese aber tatsächlich dem K für private Zwecke zur Verfügung standen. K hatte damit Zahlungsflüsse von S 119.040,-- auf sein Privatkonto, nicht gerechtfertigte Vorsteuerabzüge im Ausmaß von S 19.840,-- und eine nicht gerechtfertigte Gewinnminderung von S 99.200,-- erzwungen (genannter BP-Bericht, Tz. 34a, Finanzstrafakt Bl. 21).

Unzweifelhaft hat der Beschuldigte hinsichtlich dieser Vorgänge mit dem Tatplan und der Absicht gehandelt, eine rechtswidrige Steuervermeidung im Höchstmaß mittels der beschriebenen Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht herbeizuführen.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sie jedoch einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich – wie im gegenständlichen Fall K – unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine derartige Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG wird jemand, der sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgabenvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt (Selbstanzeige).

War wie im gegenständlichen Fall mit der Verfehlung eine Abgabenverkürzung verbunden, so tritt die Straffreiheit gemäß § 29 Abs. 2 leg.cit. nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet werden.

Gemäß Abs. 5 dieser Gesetzesstelle wirkt eine Selbstanzeige überdies nur für die Personen, für die sie erstattet wird.

Ebenso tritt gemäß § 29 Abs. 3 lit.b FinStrG eine Straffreiheit nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt gewesen war.

Bereits das Ergebnis der Einvernahme des FF am 27. November 2000 hat für das Erhebungsorgan des Finanzamtes den zwingenden Schluss ergeben, dass die angeblichen Ausgangsrechnungen vom 22. Mai, 28. August und 31.10.1996 gefälscht gewesen sind, wobei als Nutznießer und verantwortlicher Entscheidungsträger der F GmbH offenkundig nur der Beschuldigte K in Frage gekommen ist.

In Anbetracht der zeitlichen Nähe zwischen der Einvernahme des FF und der Selbstanzeige ergibt sich für den Berufungssenat die Schlussfolgerung, dass die Selbstanzeige durch die Kenntnisnahme des K über den Inhalt der Einvernahme des FF ausgelöst worden ist, sohin also dem Beschuldigten die Tatentdeckung betreffend dieser drei Rechnungen bekannt geworden war.

Darüber hinaus lässt die Verwendung von Firmenpapier mit dem Logo der F GmbH und der Formulierung "erstattet wir Selbstanzeige" nach dem objektiven Erklärungsinhalt nur den Schluss zu, dass die F GmbH durch ihren Geschäftsführer K Selbstanzeige erstattet hat, nicht jedoch K selbst ein entsprechendes Anbringen für seine eigene Person getätigkt hat.

Zu guter Letzt hat auch die Einzahlung des Betrages von S 40.200,-- tatsächlich nicht zu einer zeitgerechten Entrichtung strafrelevanter Abgabenverkürzungen geführt.

Die Selbstanzeige der F GmbH vom 29. November 2000 hat daher betreffend den Beschuldigten zu keiner Strafaufhebung geführt, weshalb er eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten hat.

Faktum Fremdleistung V GmbH:

Auch die Rechnung der Firma V GmbH vom 29. September 1998 über den Verkauf eines Kopierers um S 29.000,-- plus USt S 5.800,--, Rechnungsnummer 279198, erwies sich als gefälscht.

Tatsächlich hatte bei der Aufstellung eines neuen Kopierers in den Betriebsräumlichkeiten der V GmbH die Lieferfirma irrtümlich einen alten, noch gebrauchsfähigen Kopierer mitgenommen. Als nach ein paar Tagen die V GmbH den alten Kopierer zurück forderte, bekam sie zur Antwort, dass dieser bereits "vernichtet" worden sei (Finanzstrafakt Bl. 97).

Laut seinen Angaben in der Berufungsverhandlung hat K den gegenständlichen Kopierer von einem Angestellten der Vertriebsfirma um S 15.000,-- gekauft und in der Folge in dem Papierzufuhrkasten dieses Kopierers noch Blankobriefpapier der V GmbH vorgefunden, welches er trefflich zu nutzen wusste: Da er aus der dunklen Quelle dieses "Gelegenheitskaufes" offensichtlich keine mehrwertsteuergerechte Rechnung bekommen konnte, fabrizierte er eine solche selbst mittels dem vorgefundenen Briefpapier der V GmbH, dies mit dem Plan, rechtswidrigerweise Vorsteuern in Höhe von S 5.800,-- zu lukrieren.

Seine Behauptung in der Berufungsverhandlung, er sei überzeugt, dass der Wert des Gerätes dem Preis entspreche, den er in der gefälschten Rechnung angegeben hat, kann nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit entkräftet werden. Es besteht daher die Möglichkeit, dass K diesbezüglich der Meinung war, insofern einen zulässigen "Eigenbeleg" zu erstellen, weshalb im Zweifel zu seinen Gunsten hinsichtlich der ertragssteuerlichen Auswirkungen seines Verhaltens mangels Nachweises seines schuldhaften Verhaltens spruchgemäß mit einer Einstellung des Verfahrens vorzugehen war.

Faktum Fremdleistungen der Firma MF:

Der zu seinen Ausgangsrechnungen an die F GmbH befragte MF behauptet, dass die Rechnungen vom 30. September 1996 mit einem Nettobetrag von S 26.850,--, vom 26. Februar 1999 mit einem Nettobetrag von S 29.400,--, vom 30. Juni 1999, Rechnungsnummer 56/99, mit einem Nettobetrag von S 23.500,--, vom 30. Juli 1999, Rechnungsnummer 59/99, mit einem Nettobetrag von S 33.600,--, vom 30. September 1999,

Rechnungsnummer 89/99, mit einem Nettobetrag von S 31.800,--, vom 30. Oktober 1999, Rechnungsnummer 99/99, mit einem Nettobetrag von S 23.850,--, vom 15. Dezember 1999, Rechnungsnummer 99/99, mit einem Nettobetrag von S 9.500,--, sowie vom 31. Dezember 1999, Rechnungsnummer 119/99, mit einem Nettobetrag von S 14.200,--, gefälscht sind (genannter BP-Bericht, Tz. 34c, Finanzstrafakt Bl. 22).

Der Beschuldigte hat die Fälschungen grundsätzlich einbekannt, hinsichtlich der Rechnungen vom 30. September 1996, und vom 30. Juni und 30. Juli 1999 eine solche Vorgangsweise jedoch bestritten.

Laut Aktenlage hat MF seine gewerbliche Tätigkeit im Mai 1999 eingestellt. Ebenso hat er laut Verständigung der Wirtschaftskammer sein Güterbeförderungsgewerbe in der Zeit vom 1. August bis zum 31. Dezember 1996 für ruhend gemeldet (Finanzstrafakt Bl. 98).

Auffällig ist jedoch, dass die angeblich gefälschte Rechnung des MF im Jahre 1996 ein singuläres Ereignis gewesen ist, dem gegenüber im Jahre 1999 jedoch eine Vielzahl von verdächtigen "Ausgangsrechnungen" des MF aufgefunden worden sind.

In einem vorbereitenden Schriftsatz vom 10. Oktober 2003 legte der Beschuldigte eine Scheckkopie in Zusammenhang mit der Ausgangsrechnung aus dem Jahre 1996 vor, aus welcher auf der Rückseite der Schriftzug des MF erkennbar ist (Finanzstrafakt Bl. 118).

Einen konkreten Grund, warum gerade von den strafrelevanten Rechnungen im Jahre 1999 diejenigen vom 30. Juni und 30. Juli zutreffend sein sollten, der Rest aber gefälscht wäre, konnte der Beschuldigte nicht benennen.

So gesehen gelangt der Berufungssenat zu der Überzeugung, dass der Vorwurf der Belegfälschung hinsichtlich der genannten angeblichen Rechnungen des MF im Jahre 1999 gegenüber dem Beschuldigten zutreffend ist, in Zweifel zu seinen Gunsten jedoch hinsichtlich der angeblich gefälschten Rechnung im Jahre 1996 ein relevanter Zweifel verbleibt, ob nicht tatsächlich MF die Rechnung gelegt haben könnte.

Hinsichtlich der vorgeworfenen Falschbelege des Jahres 1999 hat K offenkundig mit dem Plan gehandelt, verdeckte Gewinnausschüttungen zu lukrieren, sowie zu Unrecht den Betriebserfolg entsprechend zu reduzieren und rechtswidrigerweise entsprechende Vorsteuern geltend zu machen.

Hinsichtlich des Vorwurfs, er habe hinsichtlich der Rechnung vom 30. September 1996 ebenfalls eine entsprechende Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG bewirkt, war jedoch im Zweifel zu seinen Gunsten mit einer Verfahrenseinstellung vorzugehen.

Die Prüfung nach 99 FinStrG hat am 16. Jänner 2001 begonnen, die diesbezüglichen Steuererklärungen betreffend das Veranlagungsjahr 1999 wurden jedoch erst am 8. Februar 2001 eingereicht. Die angestrebten Abgabenverkürzungen gelangten nicht mehr zur Verwirklichung, weil zwischenzeitig die Erhebungen zur Patentdeckung geführt hatten. Es ist daher betreffend 1999 bei dem bloßen Versuch einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG durch K geblieben.

Faktum Fremdleistungen J:

Auf Grund der Angaben des J und des Geständnisses des Beschuldigten steht fest, dass Letzter die Rechnungen des J fabriziert hat, um den Betriebserfolg rechtswidrigerweise um S 70.020,-- (1997) und S 17.000,-- (1998) zu verringern, Vorsteuern in Höhe von S 1.404,-- (1997) und S 3.400,-- (1998) rechtswidrigerweise zu erwirken, sowie entsprechende verdeckte Gewinnausschüttungen zu lukrieren (siehe genannter BP-Bericht, Tz. 34d, Finanzstrafakt Bl. 23).

Der Beschuldigte hat eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

Fremdleistungen der Firma K GmbH bzw. des R:

Unter dem Titel "Fremdleistungen durch Dritte" hat der Betriebsprüfer Eingangsrechnungen der Firma K GmbH in Höhe von S 103.305,-- (1996) zuzüglich USt S 20.601,-- und S 126.700,-- (1997) zuzüglich USt S 25.340,-- aufgefunden.

Die von der K GmbH an die F GmbH in Rechnung gestellten Leistungen sind tatsächlich erbracht worden, jedoch nach Meinung des Prüfers nicht von der K GmbH, sondern von R, welcher Angestellter der F GmbH gewesen sei. Die Bezahlung ist im direkten Wege an R ergangen, welcher darüber der K GmbH Rechnungen gelegt hatte.

Ein weiterer Teil der Rechnungen bezüglich der Fremdleistungshonorare wurde direkt auf den Namen R ausgestellt, ebenfalls mit Umsatzsteuerausweis, nämlich S 125.113,34 (1996) zuzüglich USt S 12.958,67 und S 18.735,-- (1997) zuzüglich USt S 3.747,-- (genannter BP-Bericht, Tz. 35, Finanzstrafakt Bl. 24).

Laut Aktenlage hat R seine Leistungen unter Benützung eines Fahrzeuges aus dem Fuhrpark der Firma F GmbH erbracht und die Betankung mittels Tankkarte ebenfalls der F GmbH vorgenommen (siehe Aussage des Beschuldigten in der Berufungsverhandlung, u.a. Finanzstrafakt Bl. 101).

Wahrscheinlich hat R – wie in der Folge gegenüber der Salzburger Gebietskrankenkasse dargelegt (siehe die Ausführungen Finanzstrafakt, Bl. 101) – tatsächlich als Arbeitnehmer der F GmbH gearbeitet, was vorerst sowohl K als auch R durch die vorhin genannten Konstruktion zu verschleiern versuchten.

Mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit ist jedoch auch die Möglichkeit nicht auszuschließen, dass er selbst entscheiden konnte, welche Aufträge er von der F GmbH bzw. von K übernehmen wollte, was damit in der Gesamtschau möglicherweise zu einer Qualifizierung der Betätigung des R als selbstständige geführt hätte (vergleiche das Vorbringen des Beschuldigten in der Berufungsverhandlung).

Folgt man dieser Sachverhaltsvariante, erweist sich der wahrscheinliche Plan des Beschuldigten, auf rechtswidrige Weise durch entsprechende Scheinrechnungen, Abgabenverkürzungen herbeizuführen, als bloß – in der Gesamtschau relativ untauglicher – Versuch.

Hält man sich weiters vor Augen, dass mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit auch die Möglichkeit nicht auszuschließen ist, dass K infolge Verletzung der ihm möglichen, gebotenen und zumutbaren Sorgfalt sich wenig um die Erfassung des tatsächlichen Sachverhaltes bzw. der damals verfügbaren Rechtsansichten bemüht hat (eine entsprechende abgabenrechtliche Differenzierung erfolgte offenkundig erst weit nach dem Tatzeitraum, so ist auch die vom Beschuldigten zitierte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes datiert vom 28. November 2002 [Finanzstrafakt Bl. 141]), verbliebe als vorwerfbar eine fahrlässige Handlungsweise, welche jedoch nicht "versucht" werden kann.

In der Gesamtschau ist daher hinsichtlich dieses Faktums im Zweifel zu Gunsten für den Beschuldigten ebenfalls das Finanzstrafverfahren spruchgemäß einzustellen.

Faktum unaufgeklärte Bankeingänge auf dem Privatkonto des Beschuldigten:

Trotz umfangreicher Recherchen blieben bis zum Ende der Betriebsprüfung – und auch bis zum Ende der Berufungsverhandlung – zahlreiche Eingänge auf dem Privatkonto des Geschäftsführers K unaufgeklärt (genannter BP-Bericht Tz. 43, Finanzstrafakt Bl. 29).

Laut Aktenlage wurden dem Beschuldigten diesbezügliche Kontoauszüge für den Zeitraum 1994 bis 2001 abverlangt, wobei jedoch K solche nur für den Zeitraum Mai 1996 bis Dezember 1998 tatsächlich vorlegte (genannter BP-Bericht Tz. 43, Finanzstrafakt Bl. 29).

Lediglich aus den vorgelegten Kontoauszügen ergaben sich ursprünglich ca. 153 ungeklärte Bankeingänge, von welchen immerhin 77 auf Dauer im Dunkeln blieben. Dies betraf Geldzuflüsse im Ausmaß von S 250.820,99 (1996), S 295.154,59 (1997) und S 426.568,40 (1998) (siehe Finanzstrafakt Bl. 102).

Laut Betriebsprüfungsbericht, Tz. 43 (Finanzstrafakt Bl. 29) hat K im Rahmen der Schlussbesprechung in diesem Zusammenhang jährliche "Schwarzennahmen" von ca. S 100.000,-- zugegeben, was nunmehr von ihm wiederum bestritten wird.

Auch wenn der Finanzstrafbehörde in einem Strafverfahren der Nachweis des einem Täter zum Vorwurf gemachten strafrelevanten Sachverhaltes in objektiver und subjektiver Hinsicht zur Subsumierung unter ein gesetzliches Tatbild auferlegt ist, hat dies nicht die Konsequenz, dass ein Finanzstrafäter durch Verweigerung seiner Mithilfe an einer Betriebsprüfung nach § 99 FinStrG oder durch ein Unmöglichmachen der Konkretisierung bestimmter Beweisaspekte durch von ihm veranlasste Aufzeichnungsmängel insoweit eine Straflosigkeit seines Verhaltens herbeiführen kann. So gesehen hätte es nämlich jeder Finanzstrafäter in der Hand, durch möglichst grobe Pflichtverletzung im Hinblick auf eine ordnungsgemäß zu führende Buchhaltung eine Bestrafung zu vermeiden. Es ist daher zulässig, auch in Finanzstrafverfahren zur Ermittlung des strafrelevanten Sachverhaltes Schätzungen im Rahmen der Beweiswürdigung anzuwenden.

Bedenkt man nun im gegenständlichen Fall die von K an den Tag gelegte offenkundig hohe deliktische Energie in Zusammenhang mit den ihm nachgewiesenen Fakten, seine offensichtliche Bereitschaft in allen Lebenslagen, jede ihm sich nur bietende Möglichkeit einer rechtswidrigen Abgabenvermeidung auszunützen, seine unzureichende Mithilfe an der Aufklärung der dubiosen Zahlungseingänge, die Vielzahl ungeklärten Zuflüsse und die jeweilige Gesamthöhe derselben, erscheint ein Ansatz von jeweils brutto S 100.000,-- pro Jahr als finanzstrafrechtlich relevant jedenfalls gerechtfertigt, auch wenn er nunmehr den Betriebsprüfer der Lüge und offenbar eines Amtsmissbrauches nach § 302 StGB bezichtigt, in dem dieser zu Unrecht in den Akten dokumentiert habe, dass er selbst eine entsprechende Schätzung seiner relevanten Schwarzerlöse in diesem Ausmaß eingeräumt habe.

Der Erstsenat hat daher völlig zu Recht Beträge im Ausmaß von brutto S 100.000,-- zum Ansatz gebracht; – auch mindestens verdoppelte Werte hätten sich mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit begründen lassen.

Die verbleibende Differenz zur jeweiligen Gesamthöhe der ungeklärten Geldzuflüsse gibt jedenfalls ausreichend Raum, um sämtliche Unabwägbarkeiten der auf Grund des Verhaltens

des Beschuldigten erforderlichen Ermittlungsmethode mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit zu Gunsten des K auszuschließen.

Dass der Beschuldigte mit dem Tatplan in diesem Zusammenhang gehandelt hat, auf rechtswidrige Weise Abgaben im Höchstmaß zu vermeiden und sich durch seine Vorgangsweise selbst zu bereichern, indem er entsprechende Erlöse aus den Leistungen der F GmbH auf sein Privatkonto umgeleitet hat, steht außer Zweifel.

Der Beschuldigte hat daher hinsichtlich dieses Faktums ebenfalls eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

Es ergibt sich also in der Gesamtschau eine Verkürzung an Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer mit den im Spruch genannten Beträgen und in einer Gesamthöhe von S 603.317,--, wobei es betreffend das Jahr 1999 mit einem Betrag von S 139.314,-- bei einem bloßen Versuch im Sinne des § 13 FinStrG geblieben ist.

Infolge des gegebenen Verböserungsverbotes nach § 161 Abs. 3 FinStrG (eine Berufung des Amtsbeauftragten liegt nicht vor) ist es dem Berufungssenat verwehrt, den Beschuldigten die Gewerbsmäßigkeit seines Verhaltens im Sinne des § 38 Abs. 1 lit.a FinStrG zum Vorwurf zu machen.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG werden Abgabenhinterziehungen mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet. Neben der Geldstrafe wäre gemäß dieser Gesetzesstelle in Verbindung mit § 15 Abs. 3 FinStrG erforderlichenfalls sogar mit einer Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten vorzugehen.

Gemäß § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG ist der Strafrahmen für die Geldstrafe die Summe der Strafdrohungen hinsichtlich der einzelnen Fakten.

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 berücksichtigen.

Entsprechend dieser Bestimmungen beträgt daher im gegenständlichen Fall der Strafrahmen, innerhalb dessen Geldstrafe für den Beschuldigten auszumessen ist, S 1.206.634,-- (umgerechnet: € 87.691,42).

Auch bei der Strafbemessung ist in Folge des gegebenen Verböserungsverbotes grundsätzlich von der Argumentation der Erstsenates auszugehen.

Als mildernd sind zu bewerten die Selbstanzeige des Beschuldigten hinsichtlich eines Teiltatfakts (wenngleich von nicht außerordentlicher Bedeutung infolge der bereits gegebenen offenkundigen Tatentdeckung), das abgelegte Geständnis hinsichtlich eines Teiles der Fakten, die konstruktive Mitarbeit bei der Aufklärung der strafrelevanten Sachverhalte (was offenkundig an der Fachkunde und Seriosität des Verteidigers gelegen ist), der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit des K, der gegebenen (nunmehr gänzlichen) Schadensgutmachung, sowie der Umstand, dass es betreffend 1999 beim bloßen Versuch geblieben ist, als erschwerend der lange Tatzeitraum bzw. die Mehrzahl der deliktischen Angriffe, sowie die – aus seiner Vorgangsweise hervorleuchtende – deliktische Energie des K, welcher offenkundig bereit war, bei jeder sich nur bietenden Gelegenheit mit Handlungen zur Abgabenverkürzung zu reagieren.

Gerade letzteres ließe trotz der unbestrittenen gewichtigen mildernden Umstände durchaus grundsätzlich eine Strafausmessung im Ausmaß von 30 bis 40 % des gegebenen Strafrahmens zu.

Tatsächlich hat die Erststrafe aber nur € 18.000,-- bei einem damaligen Strafrahmen von € 100.000,--, also 18 % (!) betragen.

Ist dem Berufungssenat grundsätzlich die Ausmessung des Erstsenates überbunden, ergibt sich sohin bei geändertem Strafrahmen gerundet eine Geldstrafe von lediglich € 16.000,-- als tat- und schuldangemessen.

Dabei sind auch die persönlichen und wirtschaftlichen Umstände des Beschuldigten, wie von ihm selbst dargestellt, im ausreichenden Ausmaß berücksichtigt.

Entgegen der Ansicht des Erstsenates stellen dabei die Sorgepflichten des Beschuldigten keinen Milderungsgrund, sondern ein Aspekt der persönlichen Verhältnisse des Beschuldigten dar.

Auch wenn sich zwischenzeitig das verfügbare Einkommen des K nach seinen Angaben reduziert hat, stehen hinsichtlich der wirtschaftlichen Belange ihm immerhin offenkundig entsprechende Vermögenswerte zur Verfügung, die ebenfalls nicht gänzlich außer Acht zu lassen sind. Offenkundig hat aber bereits der Erstsenat die finanzielle Situation des Beschuldigten als sehr ungünstig gewertet, was neben den gegebenen Milderungsgründen die milde Bestrafung erklären wird.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der diesbezüglichen Ersatzfreiheitsstrafe, welche nunmehr ebenfalls zu reduzieren war. Dabei ist anzumerken, dass der Umstand der

schlechten wirtschaftlichen Situation des Beschuldigten außer Ansatz zu lassen ist, da eine Ersatzfreiheitsstrafe ja gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Die Verringerung der Geldstrafe für den Beschuldigten auf € 16.000,-- verringert selbstredend ebenso den Betrag, für welchen die nebenbeteiligte F GmbH gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG durch den Erstsenat zur Haftung herangezogen worden ist.

Die Kostenbestimmung des Erstsenates gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle und war als zutreffend unverändert zu belassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Rechtmittelbelehrung

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

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

Zahlungsaufforderung

Die Geldstrafe von € 16.000,-- und die ziffernmäßig mit € 363,-- festgesetzten Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monates nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und mittels des gesondert zugehenden Erlagscheines des Finanzamt Salzburg-Stadt zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung

durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die dafür festgesetzte Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Salzburg, 26. April 2004

Der Vorsitzende:

Hofrat Dr. Richard Tannert