

GZ. FSRV/0134-W/03

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat 3 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Leopold Lenitz, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofräatin Dr. Michaela Schmutzer sowie die Laienbeisitzer Herbert Frantsits und Dr. Mag.pharm. Reinhard Fischill als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen die Bw., vertreten durch Mag. Dr. Thomas Keppert, wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 i.V.m. § 13 und § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung der Beschuldigten vom 20. Juli 2003 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt für den ersten Bezirk als Organ des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf vom 21. Mai 2003, SpS 592/01-I, nach der am 9. März 2004 in Abwesenheit der Beschuldigten und in Anwesenheit ihrer Verteidiger, Mag. Dr. Thomas Keppert und Mag. Koss, des Amtsbeauftragten Hofrat Dr. Josef Harbich sowie der Schriftführerin Edith Madlberger durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung wegen des Ausspruches über die Schuld wird teilweise Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis, das im Übrigen unberührt bleibt, im Schulterspruch zu § 33 Abs. 1 i.V. mit § 13 FinStrG sowie im die Beschuldigte betreffenden Strafausspruch und im Ausspruch über die Kostenersatzpflicht aufgehoben und im Umfang der Aufhebung in der Sache selbst zu Recht erkannt:

K. ist schuldig, sie hat vorsätzlich

1.) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Unterlassung der Einreichung einer Umsatzsteuerjahreserklärung für das Kalenderjahr 1993 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von S 53.431,00 zu bewirken versucht.

2.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt

Umsatzsteuer 1-12/1994 S 147.493,00, 1-12/1995 S 83.942,00, 1-12/1996 S 257.954,00

und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Summe des strafbestimmenden Wertbetrages S 550.714,00 entspricht € 40.022,00

Sie hat dadurch zu Punkt 1.) des Schulterspruches das Vergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 i.V.m. § 13 FinStrG und zu Punkt 2.) des Schulterspruches das Vergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen und wird hiefür nach § 33 Abs. 5 FinStrG zu einer Geldstrafe in der Höhe von € 12.000,00, im Nichteinbringungsfall 30 Tage Ersatzfreiheitsstrafe verurteilt. Die Kosten des erst- und zweitinstanzlichen Verfahrens werden gemäß § 185 FinStrG mit € 363,00 bemessen.

Mit ihrer Strafberufung wird die Beschuldigte auf die Strafneubemessung verwiesen.

Auf die ausgesprochene Strafe ist gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG die im vorangegangenen gerichtlichen Finanzstrafverfahren wegen Fluchtgefahr verhängte Untersuchungshaft vom 26. Juli 2000, 16.07 Uhr bis 27. Juli 2000, 13.00 Uhr anzurechnen. Dazu wird festgehalten, dass ein Tag Ersatzfreiheitsstrafe einem anteiligen Geldstrafbetrag in Höhe von € 400,00 entspricht, demnach ist ein Betrag in der Höhe von € 348,06 anzurechnen.

Hingegen wird das gegen K. eingeleitete Finanzstrafverfahren mit der übersteigenden Anschuldigung betreffend das Jahr 1993 in der Höhe von S 165.000,00 gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG i.V.m. § 136 FinStrG und bezüglich eines Betrages in Höhe von S 87.275,00 gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Entscheidungsgründe

Der Spruchsenat beim Finanzamt für den ersten Bezirk, als Organ des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Gerasdorf und Schwechat hat als Finanzstrafbehörde erster Instanz mit Erkenntnis vom 21. Mai 2003, SpS 592/01-I die Berufungswerberin (Bw) der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 i.V.m. § 13 FinStrG für schuldig erkannt und über sie eine Geldstrafe in der Höhe von € 20.000,00 verhängt. Für den Fall der Uneinbringlichkeit wurde gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 50 Tagen ausgesprochen. Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 FinStrG mit € 363,00 bestimmt.

Nach diesem Schulterspruch hat die Bw. das Vergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 i.V.m. § 13 FinStrG bewirkt, indem sie vorsätzlich

durch die nicht termingerechte Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Jahre 1993 bis 1996 Umsatzsteuer in der Gesamthöhe von S 802.983,-- zu verkürzen versuchte.

Im Umfang der gemäß § 33 Abs. 2 FinStrG vorliegenden Anschuldigungen betreffend die Jahre 1991 und 1992 mit einem Teilbetrag in der Höhe von S 104.977,-- wurde das Verfahren gemäß § 136 FinStrG i.V.m. § 31 Abs. 5 FinStrG eingestellt.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die frist- und formgerechte Berufung vom 20. Juli 2003.

Nach Ansicht der Bw. läge eine Verletzung von Verfahrensvorschriften und inhaltliche Rechtswidrigkeit des Erkenntnisses vor.

Zur Bestrafung nach § 33 Abs. 1 i. V.m. § 13 FinStrG werde ausgeführt, dass ein bereits wegen der Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer beim Finanzamt geführter Steuerpflichtiger eine Abgabenverkürzung durch Unterlassen der Abgabe der Jahreserklärungen nicht vollenden könne. Die von § 33 Abs. 3 lit. a zweiter Halbsatz ausdrücklich geforderte Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches sei diesfalls nicht gegeben.

Im Hinblick darauf, dass bei der folgenden Schätzung auch eine zu niedrige Abgabenfestsetzung i.S.d. § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG erster Halbsatz möglich sei, könne allerdings nicht von einer absoluten Versuchsuntauglichkeit ausgegangen werden. Vielmehr sei auf Grund der denkbaren Verkürzung eine taugliche Versuchsmöglichkeit gegeben, die nach der Rsp des VwGH und des OGH in jenen Fällen vorliege, in denen dem Unterlassen der Abgabe von Umsatzsteuerjahreserklärungen die Nichtentrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen vorausgegangen sei. Bei diesen Fallkonstellationen werde, sofern es sich bei den beiden Delikten um den gleichen Zeitraum und identische Beträge handle, die Hinterziehung im Voranmeldungsstadium vom nachfolgenden zumindest versuchten Jahressteuerdelikt konsumiert.

Allerdings setze § 33 Abs. 1 FinStrG voraus, dass auf Ebene des subjektiven Tatbestandes der Tatvorsatz im Zeitpunkt der Tat vorliege und alle objektiven Tatbestandsmerkmale umfasse. Der Täter müsse ernstlich für möglich halten und sich damit abfinden, dass er unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirke. Ein auf die Verkürzung der Jahresumsatzsteuer gerichteter

Vorsatz sei nicht gegeben, das bekämpfte Erkenntnis enthalte dazu keine schlüssige Begründung des Senates, woraus ein Begründungsfehler ersichtlich sei.

Der Spruchsenat vertrete die Ansicht, dass der erforderliche Vorsatz darauf gerichtet gewesen sei, dass die Jahresumsatzsteuer jeweils mit Null festgesetzt werde. Diese Beurteilung stütze sich ausschließlich auf die Aussage, dass die Bw., in Kenntnis des Umstandes, dass tatsächlich Umsatzsteuerverbindlichkeiten bestanden, weder termingerecht Umsatzsteuervoranmeldungen noch Umsatzsteuerjahreserklärungen eingebracht und auch die Entrichtung von Vorauszahlungen unterlassen habe.

Diese Feststellung sei für die Annahme eines Vorsatzes auf Abgabenhinterziehung nicht ausreichend, da unterschiedliche Dimensionen denkbaren Verkürzungsvorsatzes in Betracht kämen.

Beschränke sich der Tätvorsatz nur auf eine zu niedrige Festsetzung von Abgaben, entspreche der solcherart gewollte Verkürzungsbetrag bloß dem Unterschied zwischen der festzusetzenden und der wahren Abgabenschuld.

Wolle sich der Täter hingegen durch die Nichtabgabe der Steuererklärungen einer Abgabenfestsetzung zur Gänze entziehen, falle ihm die Hinterziehung in voller Höhe seiner wahren Abgabenverbindlichkeiten zur Last.

Sei der Vorsatz des Täters aber nur darauf gerichtet, dass die Abgaben zwar verspätet, jedoch der Höhe nach richtig festgesetzt werden, läge überhaupt keine Abgabenhinterziehung vor.

Der Senat unterstelle im bekämpften Erkenntnis die Tatvariante 2, dies sei unverständlich, da die Bw. im Tatzeitraum 4 Umsatzsteuerprüfungen unterzogen worden sei (siehe Aufstellung des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg in der Anzeige an die Staatsanwaltschaft vom 22. September 1998).

Angesichts dieser Aufstellung sei außer Streit zu stellen, dass die Beurteilung des Senates in Richtung einer vorsätzlich auf Null gerichteten Festsetzung der Jahresumsatzsteuer keinesfalls zutreffen könne. In den Jahren 1993 und 1996 seien bereits vor dem 31.3. des folgenden Jahres – dem Zeitpunkt der Verwirklichung des behaupteten Unterlassungsdeliktes – Umsatzsteuern in Höhe von S 70.500,-- (1993) und S 216.500,--(1996) festgesetzt worden.

Es sei daher denkunmöglich, dass der Vorsatz der Bw. auf eine entsprechende Jahresfestsetzung mit Null gegeben gewesen wäre.

Zudem seien bereits die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1989 und 1990 wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen am 5. Dezember 1991 bzw. am 23. November 1992

geschätzt worden. Die Steuererklärungen seien im Berufungsweg nachgereicht worden und hätten zu weitgehend erklärungsgemäßen Abgabenfestsetzungen geführt (Berufungsvorentscheidung U 1989 31. Juli 1992 und Wiederaufnahme U 1990 mit Bescheid vom 19. April 1993).

Die Bw. sei daher vor Ablauf des Jahres 1993 davon in Kenntnis gewesen, dass die Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung zwingend eine Schätzung zu einem für sie ungünstigeren Ergebnis nach sich ziehen würde.

Dass dies auch in den Tatzeiträumen nicht anders war, sei aus den Feststellungen des im gerichtlichen Finanzstrafverfahren beauftragten Sachverständigen im Gutachten vom 23. Mai 2000 ersichtlich.

Abgabe	Bescheiddatum	geschätzter Betrag laut FA	SV Gutachten	SpS Verfahren
U 93	12.2.1996	210.000,00	313.600,23	313.600,00
U 94	3.12.1996	210.000,00	147.493,25	147.493,00
U 95	30.3.1998	210.000,00	83.942,13	83.942,00
U 96	30.3.1998	237.500,00	257.954,00	257.954,00
Summe		1.203.675,00		802.989,00

Eine Auseinandersetzung mit dem Umstand, dass zu erwartende Schätzungen erfahrungsgemäß nicht zu einem den Abgabepflichtigen begünstigenden Ergebnis führen, sei, obwohl sich bereits aus dem Gutachten ergebe, dass die Schätzungen des Finanzamtes teilweise deutlich überhöht gewesen seien, unterlassen worden.

Der Sachverständige habe seine Feststellungen aufgrund von Buchhaltungsunterlagen, Umsatzsteueraufstellungen, Bankkonten, Saldenlisten sowie Eingangs- und Ausgangsrechnungen getroffen. Die Einnahmenseite sei somit aufgrund von Buchhaltungsunterlagen der Bw. ermittelt worden, wohingegen Vorsteuern nur insoweit Berücksichtigung gefunden hätten, als die Anspruchsberechtigung mittels Belegvorlage nachgewiesen worden sei.

Dass das Bestreben des Sachverständigen darauf gerichtet gewesen sei, sicher keine Feststellungen zu Gunsten der Bw. zu treffen, sei auch aus einem mit 12. September 2000

datierten Aktenvermerk, der vermutlich der Strafreferentin des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg zuzurechnen sei, ersichtlich.

Der Sachverständige habe demnach mit der Finanzstrafbehörde erster Instanz telefonisch Kontakt aufgenommen und dieser Empfehlungen über die weitere Vorgangsweise zu Lasten der Bw. gegeben.

Dem Aktenvermerk seien folgende Äußerungen des SV zu entnehmen: „.. dass der Zeuge hauptsächlich zum Thema der Notwendigkeit der Schätzungen Aussagen tätigen solle. Wichtig sei auch, dass die bisherigen Vorbringen der K. in der HV entkräftet werden könnten. Sinnvollerweise sollten daher Zeugen bestimmt werden, die selbst geschätzt haben“.

Es sei also offenkundig, dass der Sachverständige versucht habe, entgegen der ihn durch den Sachverständigen verpflichtenden Unparteilichkeit an einer Verurteilung der Bw. mitzuwirken.

Weiters sei darauf hinzuweisen, dass aus dem Gutachten nicht ersichtlich sei, wie sich die Zahllisten in den einzelnen Monaten entwickelten. Aus den vorgelegten Eingangsrechnungen ergebe sich zweifelsfrei, dass im Tatzeitraum Sanierungen an Bestandsobjekten vorgenommen worden seien. Die Sanierungen müssen aufgrund der damit verbundenen Vorsteuern jedenfalls in einzelnen Voranmeldungszeiträumen zu Überschüssen geführt haben.

Der Spruchsenat habe keine ordnungsgemäße Feststellung der strafbestimmenden Wertbeträge vorgenommen, sondern vielmehr ungeprüft die vom Sachverständigen im gerichtlichen Strafverfahren genannten Beträge übernommen.

Hierbei sei übersehen worden, dass im Gerichtsverfahren keine abschließende Berechnung allfälliger Verkürzungsbeträge erfolgt sei und der Sachverständige das schriftliche Gutachten in der Hauptverhandlung nicht mehr zur Gänze aufrecht erhalten habe.

Bereits im schriftlichen Gutachten seien zwei Versionen der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages mit auffallend unterschiedlichen Höhen der verkürzten Steuerbeträge enthalten.

Bei den in das verwaltungsbehördliche Strafverfahren übernommenen Beträgen handle es sich um jene Summen, die vom Sachverständigen während der Hauptverhandlung am 11. Oktober 2000, ausgehend von der für die Bw. schlechteren Version, neu berechnet worden seien.

Die Neuberechnung sei erforderlich gewesen, da dem Sachverständigen in der Hauptverhandlung durch die Bw. weitere zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen vorgelegt worden seien.

Aus dem Hauptverhandlungsprotokoll sei jedoch eindeutig ersichtlich, dass der Sachverständige nicht alle neu vorgelegten Belege bei der Neuberechnung berücksichtigt, sondern bei zweifelsfreier Feststellung der Unzuständigkeit des Landesgerichtes für Strafsachen eine exakte Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages unterlassen habe.

Wortwörtlich habe der Sachverständige angegeben : " Es ist mit größter Wahrscheinlichkeit auch anzunehmen, dass weitere vorgelegte Belege bislang nicht berücksichtigt worden seien und gegebenenfalls eben diese Vorsteuern vom strafbestimmenden Wertbetrag abzuziehen wären. Ich habe bislang in der kurzen Zeit die eindeutig verifizierbaren Belege berücksichtigt."

Die zusätzlichen Rechnungen seien jedoch auch im anschließenden verwaltungsbehördlichen Strafverfahren nicht bei der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages berücksichtigt worden.

Während des gerichtlichen Strafverfahrens seien auch massive zu Lasten der Bw. bestehende Mängel des Gutachtens aufgezeigt worden. So sei in einer Eingabe an das Landesgericht für Strafsachen vom 14. August 2000 u.a. darauf hingewiesen worden, dass der Gutachter bei der Feststellung der Einnahmen beispielsweise auch private Einlagen fälschlicherweise als Umsätze deklariert habe. Allein diese Einlagen umfassten einen Gesamtbetrag in der Höhe von S 369.490,82. Weitere Mängel seien in der angeführten Eingabe an das Landesgericht für Strafsachen aufgelistet.

Die Bw. habe im Jänner 2000 die Steuererklärungen für die Jahre 1992 bis 1996 eingereicht und mit der Finanzlandesdirektion vereinbart, dass die Erklärungen im Rahmen einer Wiederaufnahme einer Prüfung unterzogen würden.

Dies sei unterlassen worden, obwohl amtsweigige Wiederaufnahme als Folge nach Rechtskraft der Schätzungsbescheide eingereichter Unterlagen auch dann zu verfügen sei, wenn im abgeschlossenen Verfahren mangels Einreichung der Abgabenerklärungen die Bemessungsgrundlagen durch Schätzung ermittelt worden seien (BMF vom 8. Jänner 1997, ÖStZ 1997,81).

Wieso eine Prüfung unterblieben sei, könne anhand eines im Strafakt erliegenden Aktenvermerkes vermutet werden. Der handschriftliche Aktenvermerk weise folgenden Inhalt auf : " Vielleicht höre ich das Gras wachsen, aber sehe Gefahr, dass bei einer BP der Prüfer in den Streit CABV- Bw. hineingerissen werden sollte und dies von Mag. U immer schon beabsichtigt war. Der Prüfer wäre zutreffend falls für viele Monate (Jahre?) beschäftigt".

Dass eine derartige fantasievolle Ängstigung eines Mitarbeiters eines Finanzamtes die Finanzstrafbehörden nicht von der ihr gemäß § 57 Abs. 2 (Gesetz nicht ausgeführt) auferlegten Pflicht zur Erforschung und Berücksichtigung der den Beschuldigten entlastenden Umstände befreien könne, entbehre einer weiteren Ausführung.

Die unterlassene Auseinandersetzung mit den eingebrachten Abgabenerklärungen sei nämlich aufgrund der aus ihnen ersichtlichen Nachzahlungen bzw. Gutschriften für das gegenständliche Verfahren von besonderem Interesse.

	Gutschrift	Restschuld
1992	3.702,00	
1993		-16.903,00
1994		-18.735,00
1995		-2.130,00
1996	33.205,00	
Gesamt	36.907,00	- 37.768,00

Für den gesamten Zeitraum ergebe sich somit eine kumulierte Nachforderung in der Höhe von S 861,--.

In den Jahren 1991 bis 1996 seien folgende Beträge auf dem Abgabenkonto aufgrund von Einzahlungen und Veranlagungen gutgeschrieben worden.

Saldo 1991	115.774,00
Ust 1989 lt. Bescheid	6.173,00
Ust 1990 lt. Bescheid	10.446,00
1991/1993 div, Lohnabgaben	30.000,00
Familienbeihilfe 1992	57.600,00
Familienbeihilfe 1993	25.200,00

Lohnabgaben 1992	59.444,20
Lohnabgaben 1993	71.883,00
Zahlung UVA 1/96	100.000,00
Gesamt	476.520,20

Die Umsatzsteuervorauszahlung für Jänner 1996 stehe im Zusammenhang mit dem Verkauf der Kanzlei. Auch dieser Umstand habe zu Lasten der Bw. keine richtige Wertung im Sachverständigengutachten gefunden.

Anbei werde eine von der Bw. erstellte berichtigte Kontonachricht als Beilage 1 zur Berufung vorgelegt, wobei bei der Auflistung eine Korrektur der zu hoch geschätzten lohnabhängigen Abgaben vorgenommen worden sei. Aus dem Gerichtsakt sei ersichtlich, dass die Lohnabgaben für die Jahre 1990 bis 1994 jedenfalls um S 336.000,-- zu hoch geschätzt worden seien.

Zur Verletzung von Verfahrensvorschriften werde ausgeführt, dass der Bw. laut Anklageschrift im gerichtlichen Finanzstrafverfahren, laut Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen und laut dem anschließend erlassenen Bescheid über die Einleitung des verwaltungsbehördlichen Strafverfahrens nur die Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen bzw. die Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer angelastet worden sei.

Das angefochtene Erkenntnis umfasse aber nunmehr einen Schulterspruch wegen der nicht termingerechten Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen. Hierbei handle es sich um ein ganz anderes Delikt. Diese Ausweitung führe zu einer Schlechterstellung der Bw., die mit allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen nicht in Einklang zu bringen sei. Das Gebot, dem Beschuldigten die in Betracht kommende Strafbestimmung mitzuteilen soll diesem die Verantwortung vor der Finanzstrafbehörde erleichtern und es ihm ermöglichen, auch Einwände hiergegen vorzubringen. Ein Abgehen von diesem Gebot sei nach der Rsp allenfalls dann zulässig, wenn es den Beschuldigten in seiner Verteidigung nicht beeinträchtige (VwGH 21.9.1982, 81/14/62).

Diesem Punkt käme im konkreten Fall u.a. im Hinblick auf die Verjährungsproblematik wesentliche Bedeutung zu, da einzelne Monate des vom § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG umfassten Deliktes zum Zeitpunkt des Ergehens des Erkenntnisses bereits von der absoluten Verjährung des § 31 Abs. 5 FinStrG umfasst gewesen seien.

Im Übrigen seien hierdurch die Verteidigerrechte der Bw. verletzt worden, da sie eben nicht auf die eingangs erwähnten Festsetzungen im Rahmen der UVA Prüfungen hinweisen konnte.

Weitere Verletzungen von Verfahrensvorschriften seien in folgenden Punkten gegeben:

Der Laienbeisitzer M.H. sei von der Bw. zwecks Feststellung von Befangenheitsgründen explizit danach gefragt worden, ob er (ehemaliges) Mitglied der Finanzverwaltung sei. Diese Frage sei von ihm dahingehend beantwortet worden, dass er als Wirtschaftstreuhänder tätig sei. Tatsächlich sei der Laienbeisitzer M.H. aber ehemaliges Mitglied der Finanzverwaltung, er habe sohin trotz ausdrücklicher Fragestellung keine korrekte Antwort gegeben und die Bw. somit über seine berufliche Vergangenheit getäuscht. Dadurch sei ihr bewusst der Wissensstand vorenthalten worden, den sie zur Wahrnehmung ihres gesetzlich normierten Rechtes zur Ablehnung von am Verfahren beteiligten Organen der Finanzstrafbehörde benötige.

Der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem Spruchsenat vom 21. Mai 2003 seien keine Aufzeichnungen über diesen Komplex zu entnehmen.

Tatsächlich umfasse die Niederschrift über die rund dreistündige Verhandlung nur zweieinhalb Seiten. Die Niederschrift verstöße somit gegen die Vorschriften des § 135 FinStrG. In diesem Zusammenhang sei besonders darauf zu verweisen, dass die Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung klar zum Ausdruck bringen müsse, wie der Senat über die Berufung entschieden habe. Der Hinweis darauf, dass die Berufungsentscheidung nach Schluss der Beratung verkündet worden sei, entspreche diesem Erfordernis nicht (VwGH 24.3.1993, 91/13/0149).

Im konkreten Fall sei der Niederschrift nur zu entnehmen, dass der Vorsitzende das Erkenntnis samt wesentlicher Begründung und RMB verkündet habe.

Der im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Vertagungsantrag sei abgewiesen worden. Eine Vertagung wäre jedoch unabdingbar gewesen, da die Bw. erst am Beginn der Hauptverhandlung (gemeint ist offensichtlich der mündlichen Verhandlung) davon Kenntnis erlangt habe, dass zwischenzeitig ein neuer Verfahrenshelfer bestellt worden war. Es sei ihr somit gar nicht möglich gewesen, den Verteidiger in Kenntnis sämtlicher zielführender Informationen zu setzen. Es sei dem Verteidiger auch nicht möglich gewesen, sich in der kurzen Zeit zwischen Bestellung, dem Erhalt der Kopie des Strafaktes und der mündlichen Verhandlung in der erforderlichen Intensität mit dem Fall vertraut zu machen.

Wieso eine derartige Eile zu Lasten der Bw. geboten gewesen sein sollte, sei nicht nachvollziehbar. Immerhin seien zuvor rund 33 Monate zwischen der gemäß § 54 Abs. 5 FinStrG erfolgten Fortsetzung des verwaltungsbehördlichen Strafverfahrens nach Ergehen der Unzuständigkeitsentscheidung des Landesgerichtes für Strafsachen und der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat vergangen. Die Anzeigenerstattung an die Staatsanwaltschaft liege bereits fast fünf Jahre zurück. Die Finanzverwaltung habe es dennoch bisher unterlassen, allfällige strafbestimmende Wertbeträge abschließend zu berechnen.

Die beiden letztgenannten Punkte seien unter dem Blickwinkel der europäischen Menschenrechtskonvention zu sehen, die in Österreich im Verfassungsrang stehe. Da der österreichische Vorbehalt zu Art. 6 nicht das Finanzstrafgesetz erfasse (VfSlg 10.291/1984), binden dessen Organisations- und Verfahrensgarantien Gesetzgebung und Vollziehung auch das verwaltungsbehördliche Strafverfahren.

Nachdem ein Wirtschaftstreuhänder Mitglied des Senates gewesen sei, sei zudem auf folgenden Umstand hinzuweisen.

Gemäß § 67 Abs. 2 FinStrG i.V.m. § 263 Abs. 2 BAO dürften Wirtschaftstreuhänder ab 1. Jänner 2003 nicht mehr als Laienbesitzer in die Spruchsenate aufgenommen werden. Ausdrückliches Vorhaben des Gesetzgebers sei der Ausschluss von berufsmäßigen Parteienvertretern aus den Finanzsenaten gewesen. Um dieses Vorhaben umzusetzen, sei im § 332 Abs. 13 BAO normiert, dass die entsendeten Notare, Rechtsanwälte und Wirtschaftstreuhänder entgegen den übrigen vor dem BGBl 97/2002 erfolgten Entsendungen nicht als bis 1. Jänner 2005 bestellt gelten. Eine entsprechende Anpassung des FinStrG sei aber verfassungswidriger Weise entgegen den Intentionen des Gesetzgebers nicht erfolgt (vgl § 264 Abs. 1 b FinStrG).

Das gegenständliche Erkenntnis sei daher von einem verfassungswidrig zusammengesetzten Senat ergangen.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk , als Finanzstrafbehörde erster Instanz, hat in Würdigung der Feststellungen der Umsatzsteuernachschaugen Jänner bis März 1993 (Bericht vom 16. Juni 1993), Februar bis Dezember 1995 und Jänner, Februar 1996 (Bericht vom 24. Juni 1996), März bis Dezember 1996 (Bericht vom 5. Februar 1998) und Jänner bis August 1997 (Bericht vom 5. Februar 1998) am 22. September 1998 wegen des Verdachtes der

Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a und b FinStrG gemäß § 82 Abs. 2 FinStrG Anzeige an die Staatsanwaltschaft erstattet.

Das angelastete Delikt nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bezog sich auf folgende Zeiträume und Beträge:

33/2 a	Umsatzsteuervorauszahlungszeitraum	Betrag
	1-12/91	126.175,00
	1-12/92	210.000,00
	1-12/93	210.000,00
	1-12/94	210.000,00
	1-12/95	210.000,00
	1-12/96	237.500,00
	1-12/97	31.200,00
	1-3/98	7.800,00

Summe: S 1.242.675,00

Das angezeigte Delikt nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG umfasste folgende Zeiträume und Beträge:

33/2 b	Lohnabgaben (Zeitraum)	L Betrag	DB Betrag
	1990	39.679,00	1.827,00
	1991	61.707,00	1.427,00
	1992	101.340,00	4.030,00
	1993	111.063,00	6.944,00
	1994	18.135,00	13.518,00

Summe: L S 331.924,00 DB S 27.746,00

Die Staatsanwaltschaft hat den angezeigten Sachverhalt als strafrechtlich relevant erachtet und die Untersuchungsrichterin mit der Überprüfung der durch die Finanzverwaltung geäußerten Verdachtslage betraut.

Nach Vernehmung der Bw. am 13. Jänner 1999 durch die Untersuchungsrichterin wurde am 29. April 1999 mit Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Wien der Tatverdacht der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für die Zeiträume 1991 bis 1996 mit einem strafbestimmenden Wertbetrag in der Gesamthöhe von S 1.203.675,-- der Bw. gegenüber dargelegt.

Zu einer weiteren gerichtlichen Verfolgung des durch die Abgabenbehörde angezeigten Tatverdachtes nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG kam es nicht, da auf Grund nachträglich vorgelegter Lohnkonten der Verdacht der Verkürzung von lohnabhängigen Abgaben ausgeräumt werden konnte.

Der fristgerechte Einspruch gegen die Anklageschrift wurde mit Entscheidung des Oberlandesgerichtes Wien vom 9. August 1999 abgewiesen und der Anklage Folge gegeben.

Der Vorsitzende des Schöffensenates betraute den Sachverständigen Z. mit Beschluss vom 11. Oktober 1999 mit der Erstellung eines Gutachtens zur Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages.

Am 23. Dezember 1999 wurde ein Hausdurchsuchungsbefehl für die Adressen K-Straße., B-Gasse und A-Straße erlassen und das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk mit der Vollziehung der Befehle unter Beziehung des Sachverständigen beauftragt.

Zur Vornahme der Hausdurchsuchung erging am 14. Jänner 2000 durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz beim Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg eine Anforderung von Organen der Prüfungsabteilung Strafsachen, der mit Zuordnung des entsprechenden Personales vom 3. Februar 2000 entsprochen wurde.

Am 15. März 2000 wurde der Hausdurchsuchungsbefehl vollzogen und an der Adresse A-Straße durch die zugeteilten Beamten der Prüfungsabteilung Strafsachen mit der Bw. eine Niederschrift aufgenommen und die gemäß § 143 Abs. 1 StPO beschlagnahmten Unterlagen unmittelbar an den Sachverständigen weitergegeben.

Dieser kam in seinem schriftlichen Gutachten, mit Ergänzung nach einer weiteren Belegvorlage, zum Schluss, dass ein strafbestimmender Wertbetrag in Höhe von S 1.154.415.- dem gerichtlichen Strafverfahren zu Grunde zu legen sei, wobei er eine Variantenberechnung

für den Fall der Nachrechnung in Aussicht gestellter weiterer zum Vorsteuerabzug berechtigender Unterlagen vornahm.

Zeitraum	Anklageschrift	Gutachten	Variante
1991	126.175,00	83.275,00	83.275,00
1992	210.000,00	122.905,00	31.275,00
1993	210.000,00	326.482,00	112.794,00
1994	210.000,00	224.588,00	134.603,00
1995	210.000,00	152.809,00	77.918,00
1996	237.500,00	259.954,00	90.797,00

Im Zuge der Hauptverhandlung vor dem Schöffensenat am 11. Oktober 2000 wurden wiederum Belege nachgereicht. Der Sachverständige kam nach einer Unterbrechung der Hauptverhandlung nunmehr zum Ergebnis, dass weitere – auf der Beilage 53 zum Gutachten angeführte - Rechnungen zum Vorsteuerabzug berechtigen und somit nunmehr lediglich von einem strafbestimmenden Wertbetrag in Höhe von S 907.966,32 ausgegangen werden könne.

1991	83.275,00
1992	21.701,71
1993	313.600,23
1994	147.493,25
1995	83.942,13
1996	257.954,00

Summe :S 907.966,32

Der Schöffensenat hat sich den Feststellungen des Sachverständigen angeschlossen und gemäß § 214 FinStrG, mit der Begründung, dass der strafbestimmende Wertbetrag unter der

Grenze für die Zuständigkeit des Landesgerichtes für Strafsachen anzunehmen ist, die Unzuständigkeit des Gerichtes ausgesprochen.

Am 2. November 2000 erließ das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk einen Einleitungsbescheid und legte der Bw. eine Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG im Umfang der gerichtlichen Feststellungen zur Last.

Aus Anlass der fristgerechten Beschwerde gegen den Einleitungsbescheid wurde dieser im Sinne der Judikatur des VwGH zu § 54 Abs. 5 FinStrG gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG aufgehoben.

Mit Bescheid vom 30. Jänner 2001 wurde die Zuständigkeit zur weiteren Durchführung des Finanzstrafverfahrens an das Finanzamt 3/11, übertragen.

Mit Stellungnahme des Amtsbeauftragten vom 24. Oktober 2001 wurden die Akten an den Spruchsenat zur Abhaltung der mündlichen Verhandlung und Entscheidungsfällung vorgelegt.

Am 15. Februar 2002 brachte die Bw. einen Antrag auf Gewährung von Verfahrenshilfe ein, welcher nach Überprüfung der Voraussetzungen einer positiven Erledigung zugeführt wurde.

Mit Beschluss der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 3. September 2002 wurde Mag. G. zum Verfahrenshelfer bestellt.

Die neuerliche Aktenvorlage an den Spruchsenat erfolgte am 23. Oktober 2002.

Am 18. März 2003 wurde die Vorladung zur mündlichen Verhandlung für den 30. April 2003 ausgefertigt.

Mit Schreiben vom 18. April 2003 (eingelangt am 23. April 2003) teilte die Bw. mit, lediglich durch ein Telefonat mit dem bestellten – jedoch von ihr abgelehnten - Verfahrenshelfer Kenntnis vom Verhandlungstermin erlangt zu haben und ersuchte um Zustellung weiterer Poststücke zu eigenen Händen sowie Einstellung des Verfahrens.

Der Vorsitzende des Spruchsenates teilte der Bw. mit Schreiben vom 23. April 2003 p.A. A-Straße, mit, dass die Zustellung der Vorladung nach § 8 Abs. 2 ZustellG erfolgt sei und führte neuerlich den Verhandlungsort und genauen Termin der mündlichen Verhandlung an.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder teilte mit Schreiben vom 11. April 2003 mit, dass der bestellte Verfahrenshelfer am 9. April 2003 ersucht habe abberufen zu werden, weswegen mit Bescheid vom 11. April 2003 Dr. K. als Verfahrenshilfeverteidiger bestellt wurde.

Bei einer Vorsprache beim Finanzamt für den 1. Bezirk am 29. April 2003 (Uhrzeit 15.45) beteuerte die Bw. wiederum keine persönliche Ladung erhalten zu haben und gab zu

Protokoll, die Zustellung der Postsendungen an ihrer Meldeadresse M. sei nicht ordnungsgemäß erfolgt, sie erteiche weitere Zustellungen an die Adresse A-Straße vorzunehmen und die mündliche Verhandlung abzuberaumen, da sie sich zum angesetzten Termin im Ausland aufhalten werde.

Mit Schreiben vom selben Tag wandte sich die Bw. wiederum an den Vorsitzenden des Spruchsenates und brachte – siehe Vorsprache am Finanzamt - unrichtig vor, erst am 29. April um 18 Uhr vom Verhandlungstermin Kenntnis erlangt zu haben. Sie bezog sich in der Folge auf ihr erstes Schreiben an den Vorsitzenden vom 18. April 2003 und sein Antwortschreiben mit den Daten, wiederum ein Beweis dafür, dass sie bereits vor dem 29. April 2003, 18.00 Uhr nachweislich Kenntnis vom Verhandlungstermin hatte. Ihr Schreiben sei inhaltlich nicht beantwortet und der Vertagungsbitte wegen lange geplanter und nicht verschiebbarer Ortsabwesenheit (von einer geplanten Reise ist in dem zitierten Schreiben nicht die Rede) nicht stattgegeben worden.

In der Niederschrift vom 30. April 2003 wurde festgehalten, dass trotz ausgewiesener Ladung weder die Bw. noch deren Verteidiger erschienen seien. Der Verteidiger sei fernmündlich nicht erreichbar gewesen. Eine Kontaktaufnahme sei lediglich mit dem neu bestellten Verfahrenshelfer Dr. K. möglich gewesen. Er habe telefonisch seine Bestellung bestätigt, jedoch versichert, keine Kenntnis von dem Verhandlungstermin gehabt zu haben. Ein neuer Termin für die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde mit 21. Mai 2003 fixiert.

Die Ladung der Beschuldigten für diese Verhandlung wurde sowohl an die Meldeadresse M., als auch an die von der Bw. bekannt gegebene Adresse in der A-Straße mit RSa Brief zugestellt, aber nicht behoben.

Am 18. Mai 2003 brachte die Bw. persönlich beim Obersten Gerichtshof, der Dienststelle des Vorsitzenden, eine weitere Eingabe ein und munierte, dass bisher keine Reaktion auf ihr Schreiben vom 18. April 2003 erfolgt sei. Sie habe keinen Verteidiger beigestellt bekommen und keine Akteneinsicht erhalten, sie sei daher in ihren Verteidigungsrechten eingeschränkt und erteiche um Vertagung des Termes 21. Mai 2003.

Zur Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem Spruchsenat am 21. Mai 2003 ist folgendes festzuhalten :

An der Verhandlung haben die Bw. und ihr Verfahrenshelfer Dr. K. teilgenommen.

Während der Überprüfung der Generalien der Bw. wurden Ablehnungsanträge gegen die Amtsbeauftragten H. und S., sowie gegen den Beisitzer aus dem Bereich des höheren

Finanzdienstes P. eingebracht. Zu den beiden Vertretern des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk und Gerasdorf wurde vorgebracht, dass sie die Bw. ohne jeglichen Tatverdacht verfolgten, die Ablehnung von P. wurde damit begründet, dass der ehemalige Vorstand des Finanzamtes, bei dem er Dienst versehe, nunmehr als Vorstand jenes Finanzamtes fungiere, das die Strafverfolgung gegen die Bw. iniziiert habe.

Nach Befragung der abgelehnten Personen zu ihrer Einschätzung der Frage der Befangenheit und diesbezügliche Verneinung durch die anwesenden Personen H. und P., wies der Spruchsenat die Anträge ab.

Über eine in der Berufung behauptete Befragung des Laienbeisitzers M.H. zu einer allfälligen Befangenheit scheint keine Eintragung in der Niederschrift auf.

Im Verlauf der Erörterung der Anlastung brachte die Bw. erneut einen Vertagungsantrag ein und begründete ihn damit, dass sie bisher keine Kenntnis von der Bestellung von Dr. K. gehabt habe. Der Verfahrenshelfer brachte, dazu befragt, vor, dass er am 12. Mai 2003 die Bw. um Kontaktaufnahme gebeten habe, sie aber eine Rückmeldung unterließ.

In der Beratung über die Entscheidung über den Vertagungsantrag zog der Spruchsenat eine weitere fermündliche Erkundigung bei der Wirtschaftskammer ein, demnach wurde die Bw. mit Schreiben vom 11. April 2003 (Zustellung p.A. M.) von der Umbestellung des Verfahrenshelfers informiert.

Nach Abweisung des Vertagungsantrages ergänzte die Bw., das Schreiben der Kammer nicht erhalten zu haben, an ihrer Meldeadresse bestünden durchwegs Schwierigkeiten bei der Postzustellung.

Bei Vorhalt ihrer Verantwortung im gerichtlichen Strafverfahren, blieb die Bw. bei der stets eingeschlagenen Linie, wenn sie Voranmeldungen abzugeben gehabt hätte, hätte sie diese auch abgegeben.

Der Verfahrenshelfer ergänzte, dass die behördlichen Festsetzungen auf reinen Schätzungen beruhten und die Finanzstrafbehörde erster Instanz nicht in der Lage sei, präzise Verkürzungsbeträge anzuführen bzw. den einzelnen Monaten zuzuordnen.

Verlesen wurden die Gutachten des Sachverständigen (ON 41, 71 und das HV Protokoll ON 73).

Zu den Gutachten führte der Verfahrenshelfer aus, dass sie auch lediglich auf Mutmaßungen beruhten und die Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages nicht nachvollziehbar sei.

Abschließend verwies die Bw. darauf, dass das Abgabenkonto stets ein Guthaben ausgewiesen habe und sohin von einer Abgabenverkürzung keine Rede gewesen sein könne und ersuchte im Einklang mit dem Verfahrenshelfer um Einstellung des Verfahrens.

Nach der Beratung der Senatsmitglieder wurde der Passus : "Nach dem Wiedererscheinen verkündet der Vorsitzende das Erkenntnis samt wesentlicher Begründung und RMB", sowie eine Rechtsmittelerklärung der beiden am Verfahren beteiligten Parteien, Bw. und Amtspartei im Protokoll festgehalten.

Zu den in der Berufung angezogenen Verfahrensfehlern ist im Einzelnen wie folgt auszuführen:

Im gegenständlichen Verfahren war gemäß § 65 Abs. 1 FinStrG im Zusammenhang mit der beim Finanzamt für den ersten Bezirk ausgehängten Geschäftsverteilung für das Jahr 2003 der Senat 1 zuständig. Die Besetzung des Senates entsprach den Vorgaben des § 66 Abs. 2 FinStrG.

Zu einem Recht Senatsmitglieder bzw. den Amtsbeauftragten abzulehnen ist festzuhalten, dass eine allfällige Befangenheit eines Organes, das an einer Entscheidung der ersten Instanz mitgewirkt hat gegenstandslos wird, wenn die Rechtsmittelentscheidung durch unbefangene Organe erfolgt (VwGH 15.12.1987, 87/14/0134).

Daher wird lediglich Vollständigkeitshalber erwähnt, dass die Ablehnungsanträge gegen den Amtsbeauftragten und den Beisitzer aus dem Bereich des höheren Finanzdienstes in der Berufung nicht mehr aufrecht erhalten wurden und eine Ablehnung des Laienbeisitzers im Sinne des § 74 Abs. 1 FinStrG binnen 3 Tagen nach Zustellung der Vorladung zur mündlichen Verhandlung geltend gemacht werden müsste, widrigenfalls mit Zurückweisung wegen verspäteter Einbringung vorzugehen ist. Ein Nachweis, dass ein Ablehnungsgrund erst nach dieser Frist bekannt wurde, ist nicht erbracht worden. Die in der Berufung angezogene ehemalige Mitgliedschaft des Laienbeisitzers bei der Finanzverwaltung kann für sich allein gesehen keine taugliche Grundlage für seine Befangenheit darstellen.

Im Sinne der o.a. Judikatur des VwGH bedarf es jedoch keiner näheren Erörterung zu diesem Punkt.

Zu dem abgewiesenen Vertagungsantrag ist im Detail aufzulisten, dass die gesamte Verfahrenseinlassung der Bw., wiederholtes unbelegtes und widersprüchliches Vorbringen, zahllose unkonkrete schriftliche Eingaben, im Verfahrensrecht nicht vorgesehene Anträge an den Vorsitzenden des Spruchsenates, wiederholte nicht eingehaltene Zusagen, Anspruchsberechtigung auch entsprechend zu belegen, sowie Nichtbeheben von Zustellungen

und Unterlassung der zeitgerechten Kontaktaufnahme mit dem selbst ausgesuchten Verfahrenshelfer offenkundig auf Verfahrensverschleppung abzielt. Es ist ausgesprochen selten, dass nach abgabenbehördlichen Prüfungen und einer Hausdurchsuchung noch im Rahmen einer Hauptverhandlung in einem gerichtlichen Strafverfahren neue Belege vorgelegt und bei einer selbst beantragten Wiederaufnahme des Verfahrens der Abgabenbehörde wiederum keine weiteren Buchhaltungsunterlagen zur Überprüfung zur Verfügung gestellt werden. Dies ist umso mehr unverständlich als es sich bei der Bw. um eine Akademikerin handelt, die sich letztlich auch ausdrücklich das Gebiet des Steuerrechts als Berufszweig ausgesucht hat. Da zudem - wie oben angeführt - selbst an einem Tag (siehe 29. April 2003) widersprüchliche Angaben zur Kenntnis des Verhandlungstermines abgegeben wurden, wurde der Vertagungsbitte aus Sicht der Rechtsmittelbehörde zu Recht nicht Folge gegeben.

Der § 135 FinStrG enthält die gesetzlichen Bestimmungen zur Protokollierung des Ablaufes einer mündlichen Verhandlung. Nach Absatz 1 besteht dahingehend ein Wahlrecht, ob eine Protokollierung eigenverantwortlich durch den Schriftführer – im Sinne eines bei einem gerichtlichen Finanzstrafverfahren zu erstellenden Wortprotokolles - erfolgen soll, oder nach den Angaben des Verhandlungsleiters ein Resümeeprotokoll verfasst wird. Nach § 135 Abs. 2 FinStrG sind die Angaben in der Niederschrift mit möglichster Kürze abzufassen. Soweit Angaben bereits schriftlich im Akt niedergelegt sind, genügt in der Niederschrift ein kurzer Hinweis auf die bezüglichen Aktenstücke.

Gemäß § 133 FinStrG ist über die Beratung und Abstimmung des Senates eine gesonderte Niederschrift aufzunehmen.

Zu dem Passus des § 135 Abs. 1 lit. g FinStrG, wenn das Erkenntnis nach Schluss der mündlichen Verhandlung verkündet worden ist, dessen Inhalt und die wesentlichen Gründe, verweist die Berufung im Zusammenhang mit dem oben zitierten Satz in der Niederschrift über die mündliche Verhandlung : "Nach dem Wiedererscheinen verkündet der Vorsitzende das Erkenntnis samt wesentlicher Begründung und RMB", auf das Judikat des VwGH vom 24.2.1993, 91/13/0149.

Dem Beschwerdefall liegt jedoch eine gänzlich andere Verfahrenskonstellation zu Grunde.

Nach der ständigen Rechtssprechung des VwGH können Verfahrensmängel nur dann zu einer Aufhebung des Bescheides führen, wenn sie wesentlich sind (VwGH 28.9.1964, 1493/63).

Das Fehlen einer genauen Anführung des Strafausspruches in einer Niederschrift wird dann als wesentlicher Mangel anzusehen sein, wenn - wie im Fall des angeführten Judikates aus dem Jahr 1993 – Meinungsverschiedenheiten über den Inhalt der Entscheidung bestehen

(Irrtumsproblematik). Im gegenständlichen Fall liegt jedoch kein diesbezügliches Vorbringen vor, die Bw. und ihr Verfahrenshelfer haben die Verkündung der Entscheidung vernommen und auch keine Diskrepanzen zur schriftlichen Ausfertigung behauptet – der Umfang der zur Last gelegten Tat und die Höhe der verhängten Strafe sind der Bw. unzweifelhaft bekannt - daher liegt kein wesentlicher, von der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz aufzugreifender, Verfahrensfehler vor.

Zu der nach Teileinstellung verbleibenden Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlungen bzw. Jahresumsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1996 ist zunächst nach der Aktenlage vor Beginn der mündlichen Verhandlung vor dem Berufssenat im Einzelnen auszuführen :

Gemäß § 21 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes hat ein Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 des § 16 selbst zu berechnen hat.

Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 120 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen ihrem zuständigen Finanzamt alle Umstände anzugeben, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen, Vermögen, Ertrag oder Umsatz die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beendigen.

Gemäß § 134 Abs. 1 BAO sind die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftssteuer, die Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital und die Umsatzsteuer bis zum Ende des Monates März jedes Jahres einzureichen.

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung soweit sie nicht ermittelt oder berechnet werden können, zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

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

Abs. 3 Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Aus der Nichtabgabe sowohl von entsprechenden Voranmeldungen als auch eines Jahresabschlusses und einer Jahreserklärung ergibt sich die Berechtigung der Behörde zur Schätzung.

Die Bw. hat in den Jahren 1993 bis 1996 weder Umsatzsteuervoranmeldungen noch Umsatzsteuerjahreserklärungen eingereicht. Der Berufungssenat hat daher die Höhe des der Bw. zur Last zu legenden strafbestimmenden Wertbetrages sowie die rechtliche Würdigung einer Unterlassung der Entrichtung und Meldung der angefallenen Umsatzsteuern zu prüfen.

Zur Verdeutlichung der Berechnung werden zunächst die Feststellungen aus dem Gutachten aufgelistet und in der Folge detailliert die sich aus der weiteren Nachreichung von Unterlagen ergebenden Korrekturen dargestellt sowie abschließend eine Bewertung der Verfahrensergebnisse nach Abhaltung der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat am 9. März 2004 vorgenommen.

Die Umsatzsteuer 1993

Für das Jahr 1993 wurden keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht und auch keine Vorauszahlungen geleistet. Mit Prüfungsbericht vom 16. Juni 1993 schloss das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg eine Umsatzsteuernachschaufür die Monate 1-3/93 ab und nahm gemäß § 184 BAO eine Schätzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für diesen Zeitraum mit S 70.500,-- vor.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 22. März 1995, als Folge des ersten Fristverlängerungsansuchens vom 28. Dezember 1994, forderte das zuständige Referat die Bw. auf, die Jahreserklärungen 1992 und 1993 bis 23. April 1995 nachzureichen. Weiteren 31 Fristverlängerungsanträgen wurde bis zum 31. Oktober 1995 stattgegeben. Der letzte Antrag vom 30. November 1995 führte zu einer bescheidmäßigen Abweisung vom 12. Dezember 1995.

Mit 12. Februar 1996 schätzte die Behörde die Umsätze mit S 1.500.000,-- , wobei ein Anteil von S 600.000,-- mit 20 % und ein Anteil von S 900.000,-- mit 10 % versteuert wurde. Eine Vorsteuerberücksichtigung unterblieb.

Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen 1993 laut Gutachten stellen sich wie folgt dar :

Die Bw. hat 1993 Umsätze als Steuerberaterin getätigtdaneben wurden die Liegenschaften B-Gasse, M-Straße sowie die Eigentumswohnung in der E-Straße vermietet.

Bezüglich der Liegenschaften Mo-Gasse und der Eigentumswohnung E-Straße liegen keine Überschussrechnungen vor.

Steuerberatungskanzlei :

Zur Gutachtenerstellung konnten Ausgangs- Eingangsrechnungen und Bankkontoauszüge für die Firmenkonten bei der Bank 1 und bei der Bank 2 sowie eine Buchhaltung herangezogen werden. Demnach wurden 1993 insgesamt S 1.757.059,21 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer an die Klienten fakturiert und die Ausgangsrechnungen auf den Konten "8020 Erlöse 20 %", "8071 Dienstleistungserlöse 20%" und auf dem Konto " 8240 Sonstige Erlöse 20%" verbucht.

Für die Ermittlung der vereinnahmten Entgelte wurden die Ausgangsrechnungen im Soll und die eingehenden Zahlungen im Haben des Kontos "2300 Forderungen Sammelkonto Inland" verbucht.

Gemäß dem Konto "2300 Forderungen Sammelkonto Inland" wurden 1993 Forderungen von insgesamt S 2.020.843,35 (Brutto) ausgebucht. Von diesem Betrag sind S 1.670.230,15 auf Bankkonten der Bw. bei der Bank 1 und der Bank 2 geflossen. Die auf den Bankkonten zugeflossenen Beträge wurden überprüft und stimmen mit den Buchungen auf dem Konto 2300 weitgehend überein. Die darüber hinaus ausgebuchten Forderungen in Höhe von S 350.613,--(Brutto) müssen in bar vereinnahmt worden sein.

Unter der Annahme, dass die auf dem Konto "2300 Forderungen Sammelkonto Inland" verbuchten Zahlungseingänge der 20 % igen Umsatzsteuer unterliegen, ergibt sich ein erwirtschafteter Nettoumsatz von S 1.648.036,13 und ein Umsatzsteueranteil von S 336.807,23,--.

Die Buchhaltung weist für 1993 Vorsteuern in der Höhe von S 38.744,02,-- aus. Dieser Betrag ergibt sich unter Außerachtlassung der Buchung EB auf dem Konto "2510 Vorsteuern"

Der Sachverständige kam zu dem Schluss, dass, wenn die in der Buchhaltung des Jahres 1992 ausgewiesenen Vorsteuern mit der in den Eingangsrechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuer weitgehend übereinstimmten, die Vorsteuern 1993 auch ohne nähere Überprüfung berücksichtigt werden könnten.

Demnach ergab sich folgende Zahllast

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Zahllast
1.684.036,13	336.807,23	38.144,13	298.663,10

B-Gasse

Für 1993 liegen eine Umsatzsteuerberechnung, eine Saldenliste per 31. Dezember 1993 und die Kontoauszüge der Bankkonten, auf welche Mieterlöse für die Adresse B-Gasse einbezahlt worden sind, vor. Die Zuflüsse auf den Bankkonten betragen 1993 insgesamt S 308.543,52. Die von der Bw. ermittelten Entgelte laut Umsatzsteuerberechnung 1993 waren hingegen geringfügig höher:

B-Gasse (1993)	Netto	Umsatzsteuer
Vereinbarte Entgelte Ust. Berechnung	351.189,96	35.119,00
Abzgl. offene Ford. per 31.12.1993	-79.304,24	-7.930,42
Zzgl. offene Ford. per 31.12.1992	37.855,48	3.785,55
Vereinnahmte Entgelte 1993 lt. Erklärung	309.741,20	30.974,12

Wenn die 1993 vereinnahmten Entgelte entsprechend der adaptierten Umsatzsteuerberechnung der BW, mit S 309.741,20 angesetzt und die Vorsteuern laut den derzeit vorliegenden Eingangsrechnungen in Höhe von insgesamt S 15.498,20 berücksichtigt werden, ergibt sich eine Umsatzsteuerzahllast wie folgt:

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Zahllast
309.741,20.-	30.974,12	15.498,20	15.475,92

M- Straße

Für 1993 liegen eine Umsatzsteuerberechnung, eine Saldenliste per 31. Dezember 1993 und die Kontoauszüge der Bankkonten, auf welche die Mieterlöse für die Adresse M- Straße einbezahlt worden sind, vor. Die Zuflüsse auf den Bankkonten betrugen 1993 insgesamt S 194.239,57.

Die vereinnahmten Entgelte laut Umsatzsteuerberechnung 1993 waren jedoch geringfügig höher:

M- Straße (1993)	Netto	Umsatzsteuer
-------------------------	--------------	---------------------

Vereinbarte Entgelte Ust. Berechnung	197.544,12	19.754,41
Abzgl. offene Ford. per 31.12.1993	-14.348,88	-1.434,89
Zzgl. offene Ford. per 31.12.1992	4.223,95	422,40
Vereinnahmte Entgelte 1993 lt. Erklärung	187.419,19	18.741,92

Wenn die 1993 vereinnahmten Entgelte entsprechend der adaptierten Umsatzsteuerberechnung der Bw. mit S 187.419,19 (netto) angesetzt und die Vorsteuern laut den derzeit vorliegenden Eingangsrechnungen in Höhe von S 8.498,78 berücksichtigt werden, ergibt sich für 1993 eine Umsatzsteuerzahllast wie folgt :

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Zahllast
187.419,19	18.741,92	8.498,78	10.243,14

Mo- Gasse

Für die Adresse Mo-Gasse wurden keine Belege und keine Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben vorgelegt. Da jedoch für die Nachfolgejahre 1995 und 1996 Aufstellungen über die Einnahmen und Ausgaben vorgelegt wurden, ist davon auszugehen, dass die Liegenschaft auch 1993 vermietet wurde. Die Umsätze und Vorsteuern wurden an Hand des Ergebnisses für 1992 wie folgt geschätzt.

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Gutschrift
18.000,00	1.800,00	3.000,00	1.200,00

E-Straße

Gemäß der Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben 1993 wurden Mieteinnahmen in Höhe von S 48.000,00 erzielt. In den Aufwendungen sind Vorsteuern wie folgt enthalten :

Aufwand	Netto	Vorsteuer

Energie	12.000,00	2.400,00
Versicherung	805,00	0,00
Zinsen	31.500,00	0,00
AfA	11.738,00	0,00
Gesamt:		2.400,00

Unter der Annahme, dass die in der vorgelegten Aufstellung angeführten Einnahmen und Ausgaben angefallen sind, ergibt sich eine Umsatzsteuerzahllast wie folgt :

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Zahllast
48.000,00	4.800,00	2.400,00	2.400,00

H-Straße

Bezüglich dieser Adresse liegen für 1993 keinerlei Unterlagen vor, weswegen eine Schätzung an Hand der Daten für das Jahr 1992 vorgenommen wird:

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Zahllast
62.000,00	6.200,00	5.300,00	900,00

Zusammenfassung 1993

Unter Berücksichtigung der vorliegenden Unterlagen hat die Bw. 1993 Umsätze von insgesamt S 2.309.196,52 erzielt. Von diesem Betrag sind S 1.684.036,13 mit 20 % und S 625.160,39 mit 10 % zu versteuern. Die Vorsteuern haben insgesamt S 72.841,11 betragen. Dadurch ergibt sich eine Umsatzsteuerzahllast wie folgt:

Einkunftsquelle	Umsatz	USt	VSt	Zahllast/Gutschrift
Kanzlei	1.684.036,13	336.807,23	38.144,13	298.663,10
B-Gasse	309.741,20	30.074,12	15.498,20	15.475,92

M-Straße	187.419,19	18.741,92	8.498,78	10.243,14
Mo- Gasse	18.000,00	1.800,00	3.000,00	-1.200,00
E-Straße	48.000,00	4.800,00	2.400,00	2.400,00
H-Straße	62.000,00	6.200,00	5.300,00	900,00
Gesamt:	2.309.196,52	399.232,27	72.841,11	326.482,16

Die Umsatzsteuer 1994:

Für das Jahr 1994 wurden keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht und auch keine Vorauszahlungen entrichtet. Zur Verlängerung der Frist für die Abgabe der Jahresumsatzsteuererklärung 1994 wurden 18 Anträge gestellt. Mit Bescheid vom 3. Dezember 1996 wurden gemäß § 184 BAO die Bemessungsgrundlagen durch das Referat im Schätzungsweg ermittelt und eine Zahllast in der Höhe von S 210.000,-- vorgeschrieben.

In der Folge wurden vier Anträge auf Erstreckung der Frist zur Einbringung einer Berufung gegen die Schätzungsbescheide eingebracht, wobei der Antrag vom 11. Mai 1997 mit Bescheid vom 21. Mai 1997 abgewiesen wurde.

Am 11. Juni 1997 wurde eine Berufung eingebracht und gleichzeitig um Verlängerung der Frist zur Einreichung des Jahresabschlusses bis 31. Juli 1997 angesucht. Mit Bescheid vom 11. Juni 1997 wurde die Bw. aufgefordert, die Berufung bis 15. Juli 1997 zu begründen und Änderungsbegehren konkret auszuführen. Dieser Aufforderung kam sie lediglich insoweit nach, als sie mit Schriftsatz vom 15. Juli 1997 erklärte, die Bescheide in allen Punkten anzufechten, jedoch wiederum keine Jahreserklärungen vorlegte. Die weiteren Fristerstreckungsanträge vom 30. August 1997 und 30. September 1997 wurden bescheidmäßig zurückgewiesen.

Im Gutachten des Sachverständigen wird zu seiner Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages an Hand der im Gerichtsverfahren beschlagnahmten Unterlagen dazu auf Seite 201 ausgeführt, dass die Bw. im Jahr 1994 Umsätze als Steuerberaterin getätigkt habe. Daneben seien Liegenschaften in der B-Gasse, der M-Straße und der E-Straße vermietet worden. Bezüglich der Liegenschaften Mo-Gasse und der Eigentumswohnung H-Straße. liegen weder Überschussrechnungen noch sonstige Unterlagen vor. Es ist sei davon auszugehen, dass diese Mietobjekte auch 1994 vermietet worden sind. Zu den einzelnen Sparten wird ausgeführt:

Steuerberatungskanzlei

Für 1994 lagen die Aus- und Eingangsrechnungen sowie die Bankkontoauszüge für das Konto bei der Bank 2 vor. Auch eine Buchhaltung für das Jahr 1994 wurde vorgelegt.

Gemäß den vorliegenden Unterlagen hat die Bw, 1994 insgesamt S 734.838,51 zuzüglich 20% Umsatzsteuer an ihre Klienten fakturiert. Die Ausgangsrechnungen wurden auf den Konten "8020 Erlöse 20%", "8071 Dienstleistungserlöse 20% und auf dem Konto "8240 Sonstige Erlöse 20%" verbucht. Für die Ermittlung der vereinnahmten Entgelte wurden die Ausgangsrechnungen weiters im Soll und die eingehenden Zahlungen im Haben des Kontos "2300 Forderungen Sammelkonto Inland" verbucht.

Gemäß dem Konto "2300 Forderungen Sammelkonto Inland" (Beilage 34 a des Gutachtens) wurden 1994 Forderungen von insgesamt S 1.405.216,78 (Brutto) ausgebucht. Von diesem Betrag sind S 1.163.316,78 auf dem Bankkonto der Beschuldigten bei der Bank 2 zugeflossen. Die auf dem Bankkonto zugeflossenen Beträge wurden überprüft und stimmen mit den Buchungen auf dem "Konto 2300" weitgehend überein (siehe Anlage 4). Die darüber hinausgehenden Forderungen in Höhe von S 241.900,00 (Brutto) müssen in bar vereinnahmt worden sein.

Unter der Annahme, dass die gesamten auf dem Konto "2300 Forderungen Sammelkonto Inland" gebuchten "Zahlungseingänge" der 20%-igen Umsatzsteuer unterzogen werden, würde der im Jahr 1994 erwirtschaftete Nettoumsatz S 1.171.013,98 und die darauf entfallende Umsatzsteuer S 234.202,80 betragen.

Die Vorsteuern des Jahres 1994 betrugen laut Buchhaltung insgesamt S 45.766,58. Da die in der Buchhaltung des Jahres 1992 ausgewiesenen Vorsteuern in etwa den Vorsteuern der Jahre 1992 und 1993 entsprechen, können diese auch ohne nähere Überprüfung, berücksichtigt werden.

Wenn die gesamten auf dem Konto "2300 Forderungen Sammelkonto Inland" ausgebuchten Beträge der 20%-igen Umsatzsteuer unterzogen und Vorsteuern in Höhe von S 45.766,58 berücksichtigt werden, ergibt sich für 1994 eine Umsatzsteuerzahllast wie folgt:

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Zahllast
1.171.013,98	234.202,80	45.766,58	188.436,22

B- Gasse

Für 1994 liegen eine Umsatzsteuerberechnung und eine Saldenliste vor (Beilage 36 des Gutachtens). Weiters sind die Eingangsrechnungen und die Kontoauszüge jenes Bankkontos, auf welches die Mieterlöse für die Liegenschaft B-Gasse einbezahlt worden sind vorhanden.

Da die Zuflüsse auf den Bankkonten 1993 nicht höher waren als die adaptierten Umsätze laut Umsatzsteuerberechnung 1993, werden auch die Umsätze 1994 anhand der Umsatzsteuerberechnung und der Saldenliste 1994 ermittelt. Dadurch ergeben sich vereinnahmte Entgelte wie folgt:

B-Gasse (1994)	Netto	Umsatzsteuer
Vereinbarte Entgelte USt. Berechnung	382.388,31	38.238,83
Abzgl. offene Ford, per 31.12.1994	-203.848,46	-20.384,85
Zzgl. offene Ford, per 31. 12.1993	79.304,24	7.930,42
Vereinnahmte Entgelte 1994 lt. Erklärung	257.844,09	25.784,41

Die Vorsteuern im Zusammenhang mit der Vermietung der Liegenschaft B-Gasse betragen laut Umsatzsteuerberechnung S 5.420,87. Diese sind durch vorliegende Eingangsrechnungen jedenfalls belegt und wären zu berücksichtigen.

Wenn die 1994 vereinnahmten Entgelte mit S 257.844,09 (Netto) angesetzt werden und Vorsteuern in Höhe von S 5.420,87 berücksichtigt werden, ergibt sich eine Umsatzsteuerzahllast wie folgt:

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Zahllast
257.844,09	25.784,41	13.842,87	11.941,54

M- Straße

Für 1994 liegen eine Umsatzsteuerberechnung und eine Saldenliste vor (Beilage 37 des Gutachtens). Weiters sind die Eingangsrechnungen und die Kontoauszüge jenes Bankkontos, auf welches die Mieterlöse für die Liegenschaft M- Straße einbezahlt worden sind, vorhanden.

Da die Zuflüsse auf dem Bankkonto 1993 nicht höher waren als die adaptierten Umsätze laut Umsatzsteuerberechnung 1993, werden auch die Umsätze 1994 anhand der

Umsatzsteuerberechnung und der Saldenliste 1994 ermittelt. Dadurch ergeben sich vereinnahmte Entgelte wie folgt:

M- Straße (1994)	Netto	Umsatzsteuer
Vereinbarte Entgelte USt. Berechnung	266.101,54	26.610,16
Abzgl. offene Ford, per 31.12.1994	-11.933,65	-1.193,37
Zzgl. offene Ford, per 31.12.1993	14.348,88	1.434,89
Vereinnahmte Entgelte 1994 lt. Erklärung	268.516,77	26.851,68

Die Vorsteuern im Zusammenhang mit der Vermietung der Liegenschaft M-Straße betragen 1994 laut Umsatzsteuerberechnung S 3.940,97. Diese sind durch vorliegende Eingangsrechnungen jedenfalls belegt und sind zu berücksichtigen.

Wenn die 1994 vereinnahmten Entgelte mit S 268.516,77 (Netto) angesetzt und Vorsteuern in Höhe von S 3.940,97 berücksichtigt werden, ergibt sich eine Umsatzsteuerzahllast wie folgt:

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Zahllast
268.516,77	26.851,68	3.940,97	22.910,71

Mo- Gasse

Für das Jahr 1994 liegen ebenso wie für das Jahr 1993 keine Belege und keine Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben vor. Da aber davon auszugehen ist, dass diese Liegenschaft 1994 vermietet wurde, wären die Umsätze und die Vorsteuern zu schätzen. In Anlehnung an das erklärte Ergebnis des Jahres 1992 ergibt sich eine Umsatzsteuerzahllast wie folgt:

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Gutschrift
18.000,00	1.800,00	3.000,00	-1.200,00

E- Straße

Gemäß Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben 1994 (Beilage 38 des Gutachtens) wurden 1994 Mieteinnahmen in Höhe von S 40.000,00 erzielt. In den Aufwendungen sind Vorsteuern wie folgt enthalten:

Aufwand	Netto	Vorsteuer
Energie	12.000,00	2.400,00
Versicherung	805,00	0,00
Zinsen	33.200,00	0,00
AfA	11.738,50	0,00
Gesamt:		2.400,00

Unter der Annahme, dass die in der vorgelegten Aufstellung angeführten Einnahmen und Ausgaben angefallen sind, ergibt sich für 1993 eine Umsatzsteuerzahllast wie folgt:

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Zahllast
40.000,00	4.000,00	2.400,00	1.600,00

H- Straße

Auch bezüglich der Eigentumswohnung H- Straße liegen für 1994 keine Unterlagen vor. Wenn im Schätzungswege Umsätze und Vorsteuern im Zusammenhang mit der Vermietung dieser Liegenschaft wie 1992 angesetzt werden, ergibt sich eine Umsatzsteuerzahllast wie folgt:

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Zahllast
62.000,00	6.200,00	5.300,00	900,00

Zusammenfassung 1994

Unter Berücksichtigung der vorliegenden Unterlagen hat die Bw. 1994 Umsätze von insgesamt S 1.817.809,84 erzielt. Von diesem Betrag sind S 1.171.013,98 mit 20% und S 646.795,86 mit

10% zu versteuern. Die Vorsteuern haben insgesamt S 74.250,42 betragen. Dadurch ergibt sich die Umsatzsteuerzahllast wie folgt:

	Einkunftsquelle	Umsatz	USt	Vorsteuer	Zahllast
	Kanzlei	1.171.013,98	234.202,80	45.766,58	188.436,22
	B-Gasse	257.844,09	25.784,41	13.842,87	11.941,54
	M- Straße	268.516,77	26.851,68	3.940,97	22.910,71
	Mo- Gasse	18.000,00	1.800,00	3.000,00	
	E-Straße	40.000,00	4.000,00	2.400,00	-1.200,00
	H-Straße	62.000,00	6.200,00	5.300,00	1.600,00
	Gesamt:	1.817.809,84	298.852,39	74.250,42	224.588,47

Die Umsatzsteuer 1995

Die Bw. hat am 27.6.1997, am 30.7.1997, 28.8.1997, 29.9.1997, 30.10.1997, 17.11.1997, 22.12.1997, 25.1.1998, 28.2.1998 Anträge auf Verlängerung der Frist für die Abgabe der Steuererklärungen 1995 gestellt.

Mit Bescheid vom 30. März 1998 wurden die Besteuerungsgrundlagen 1995 geschätzt. Am 5. Mai 1998 hat die Bw. gegen den Umsatzsteuerbescheid 1995 berufen und die Veranlagung gemäß den tatsächlichen Werten laut Jahresabschluss 1995 beantragt. Für die Nachrechnung der Begründung in Form von Erklärungsformularen wurde eine Frist bis zum 15. Juni 1998 beantragt. Der Jahresabschluss 1995 wurde jedoch, ebenso wie die Jahresabschlüsse 1992 bis 1994, nicht nachgereicht.

Die Umsätze des Jahres 1995 wurden vom zuständigen Veranlagungsreferat des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk in Wien mit S 1.050.000,00 geschätzt und dieser Betrag zur Gänze mit 20% versteuert. Vorsteuern wurden nicht berücksichtigt. Dadurch wurde eine Umsatzsteuerzahllast in Höhe von S 210.000,00 ermittelt.

Sohin wurden auch für das Jahr 1995 weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht und entsprechende Vorauszahlungen geleistet noch ein überprüfbarer Jahresabschluss übermittelt.

Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage 1995 laut Gutachten stellt sich wie folgt dar:

Im Jahr 1995 hat die Beschuldigte Umsätze als Steuerberater in getätigt. Daneben wurden die Liegenschaften B- Gasse, M-Straße, Mo-Gasse sowie die Eigentumswohnung in der H- Straße vermietet. Bezüglich der Eigentumswohnung in der E-Straße liegen keinerlei Unterlagen vor.

Steuerberatungskanzlei

Für das Jahr 1995 liegen die Aus- und Eingangsrechnungen sowie die Bankkontoauszüge für das Firmenkonto bei der Bank 2 vor. Die Buchhaltung für das Jahr 1995 wurde anlässlich einer Besprechung am 19. Mai 2000 vorgelegt.

Ausgehend davon, dass die Buchhaltung erst am 19. Mai 2000 vorgelegt wurde, wurden die Umsätze und Vorsteuern vorerst anhand der Zuflüsse auf den Bankkonten bzw. anhand der Eingangsrechnungen ermittelt. Die anhand der Zuflüsse auf dem Bankkonto und anhand der Eingangsrechnungen ermittelten Umsätze weichen nur geringfügig von den Umsätzen und Vorsteuern laut Buchhaltung ab und wurden dem strafbestimmenden Wertbetrag laut Gutachten zugrundegelegt.

Es wurden die auf dem Firmenkonto gutgeschriebenen Beträge erfasst, wobei Zuflüsse, die klar erkennbar nicht von Klienten der Beschuldigten stammen (Eigenerlag etc.), eliminiert wurden. Gemäß den vorliegenden Kontoauszügen sind 1995 insgesamt S 1.047.837,01 (Brutto) zugeflossen. Unter der Annahmen, dass S 1.047.837,01 (Brutto) zum Ansatz gebracht werden, würde der im Jahr 1995 erwirtschaftete Nettoumsatz S 873.197,51 und die auf diesen Betrag entfallende Umsatzsteuer S 174.639,50 betragen.

Die Vorsteuern des Jahres 1995 wurden anhand der vorliegenden Eingangsrechnungen ermittelt und betragen insgesamt S 44.689,37. Dies entspricht dem Durchschnitt der Vorsteuern in den Jahren 1992 bis 1994.

Unter der Annahme, dass die Umsätze mit S 873.197,51 (Netto) zum Ansatz gebracht und Vorsteuern in Höhe von S 44.689,37 berücksichtigt werden, ergibt sich 1995 eine Umsatzsteuerzahllast wie folgt:

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Zahllast
873.197,51	174.639,50	44.689,37	129.950,13

B- Gasse

Für 1995 liegen eine Umsatzsteuerberechnung und eine Saldenliste vor. Weitere Unterlagen sind nicht vorhanden

Ausgehend von der Umsatzsteuerberechnung und der Saldenliste wurden 1995 Mieten und Betriebskosten wie folgt vereinnahmt:

B- Gasse (1995)	Netto	Umsatzsteuer
Vereinbarte Entgelte USt. Berechnung Abzgl. offene Ford, per 31.12.1995 Zzgl. offene Ford, per 31.12.1994	395.570,16 -428.997,56 203.848,46	39.557,02 -42.899,76 20.384,85
Vereinnahmte Entgelte 1995 lt. Erklärung	170.421,06	17.042,11

Die Vorsteuern im Zusammenhang mit der Vermietung der Liegenschaft B-Gasse betragen laut Umsatzsteuerberechnung 1995 S 3.464,97.

Wenn die 1995 vereinnahmten Entgelte mit S 170.421,06 (Netto) angesetzt und Vorsteuern in Höhe von S 3.464,97 berücksichtigt werden, ergibt sich eine Umsatzsteuerzahllast wie folgt :

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Zahllast
170.421,06	17.042,11	3.464,97	13.577,14

M- Straße

Für 1995 liegen eine Umsatzsteuerberechnung und eine Saldenliste vor. Darüber hinaus sind Eingangsrechnungen vorhanden.

Ausgehend von der Umsatzsteuerberechnung und der Saldenliste wurden 1995 Mieten und Betriebskosten wie folgt vereinnahmt:

M- Straße	Netto	Umsatzsteue r
Vereinbarte Entgelte USt. Berechnung Abzgl. offene Ford, per 31.12.1995 Zzgl. offene Ford, per 31.12.1994	300.802,24 -76.948,50 10.690,58	30.080,22 -7.694,85 1.069,06
Vereinnahmte Entgelte 1995 lt. Erklärung	234.544,3 2	23.454,43

Die Vorsteuern im Zusammenhang mit der Vermietung der Liegenschaft M- Straße betragen laut Umsatzsteuerberechnung 1995 S 4.373,09 und sind durch Eingangsrechnungen belegt.

Wenn die 1995 vereinnahmten Entgelte mit S 234.544,32 (Netto) angesetzt und Vorsteuern in Höhe von S 4.373,09 berücksichtigt werden, ergibt sich eine Umsatzsteuerzahllast wie folgt:

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Zahllast
234.544,32	23.454,43	4.373,09	19.081,34

Mo- Gasse

Für 1995 liegt eine Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben vor (Beilage 42 des Gutachtens). Laut dieser Aufstellung wurden Mieten in Höhe von S 18.000,00 vereinnahmt.

In den Aufwendungen sind Vorsteuern wie folgt enthalten:

Aufwand	Netto	Vorsteuer
Energie	15.000,00	3.000,00
Versicherung	5.800,00	0,00
Zinsen	210.000,00	0,00
AfA	44.020,00	0,00
Gesamt:		3.000,00

Wenn die 1995 vereinnahmten Entgelte mit S 18.000,00 angesetzt und Vorsteuern in Höhe von S 3.000,00 berücksichtigt werden, ergibt sich eine Umsatzsteuerzahllast wie folgt:

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Gutschrift
18.000,00	1.800,00	3.000,00	-1.200,00

E- Straße

Für 1995 liegen keinerlei Unterlagen vor. Gemäß den Angaben der Beschuldigten ist die Eigentumswohnung 1995 leer gestanden. Daher werden nur Vorsteuern wie 1994 zum Ansatz gebracht werden. Dadurch ergibt sich eine Umsatzsteuergutschrift wie folgt:

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Zahllast

0,00	0,00	2.400,00	2.400,00
------	------	----------	----------

H- Straße

Für 1995 liegt eine Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben vor (Beilage 43 des Gutachtens). Laut dieser Aufstellung wurden 1995 keine Mieten vereinnahmt.

In den Aufwendungen sind Vorsteuern wie folgt enthalten:

Aufwand	Netto	Vorsteuer
Energie	31.000,00	6.200,00
Versicherung	805,00	0,00
Zinsen	78.000,00	0,00
AfA	9.970,00	0,00
Gesamt:		6.200,00

Ausgehend von der Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben ergibt sich 1995 eine Gutschrift wie folgt:

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Gutschrift
0,00	0,00	6.200,00	-6.200,00

Zusammenfassung 1995

Unter Berücksichtigung der vorliegenden Unterlagen hat die Bw. 1995 Umsätze von insgesamt S 1.336.162,89 erzielt. Von diesem Betrag sind S 873.197,51 mit 20% und S 462.965,38 mit 10% zu versteuern. Die Vorsteuern haben insgesamt S 64.127,43 betragen. Dadurch ergibt sich die Umsatzsteuerzahllast wie folgt:

	Einkunftsquelle	Umsatz	USt	Vorsteuer	Zahllast
	Kanzlei	873.197,51	174.639,50	44.689,37	129.950,13
	B- Gasse	170.421,06	17.042,11	3.464,97	13.577,14
	M- Straße	234.544,32	23.454,43	4.373,09	19.081,34
	Mo- Gasse	18.000,00	1.800,00	3.000,00	-1.200,00
	E- Straße	0,00	0,00	2.400,00	-2.400,00
	H- Straße.	0,00	0,00	6.200,00	-6.200,00

	Gesamt:	1.336.162,89	220.936,04	64.127,45	152.808,61
--	----------------	---------------------	-------------------	------------------	-------------------

Die Umsatzsteuer 1996

Die Bw. hat am 25. Jänner 1998 und am 28. Februar 1998 Anträge auf Verlängerung der Frist für die Abgabe der Steuererklärungen 1996 gestellt. Mit Bescheid vom 30. März 1998 wurden die Besteuerungsgrundlagen 1996 geschätzt. Am 5. Mai 1998 hat die Bw. gegen den Umsatzsteuerbescheid 1996 berufen und die Veranlagung gemäß den tatsächlichen Werten laut Jahresabschluss 1996 beantragt. Für die Nachrechnung der Begründung in Form von Erklärungsformularen wurde eine Frist bis zum 15. Juni 1998 beantragt. Dennoch wurde, wie auch in den Vorjahren, kein Jahresabschluss eingebracht. Die Umsätze des Jahres 1996 wurden vom zuständigen Veranlagungsreferat des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk in Wien mit insgesamt S 1.187.500,00 geschätzt. Dieser Betrag wurde zur Gänze mit 20% versteuert. Vorsteuern wurden nicht berücksichtigt. Dadurch wurde eine Umsatzsteuerzahllast in Höhe von S 237.500 ermittelt. Da wiederum weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht, noch Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet und letztlich auch kein Jahresabschluss eingereicht wurde, war die Schätzungsberichtigung gegeben.

Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage 1996 laut Gutachten

Im Jänner 1996 hat die Bw. den Klientenstock ihrer Steuerberatungskanzlei verkauft. Bis zum Verkauf und in geringerem Umfang auch danach hat die Bw. mit der Tätigkeit als Steuerberaterin Umsätze getätigt. Daneben wurden die Liegenschaften B- Gasse, M- Straße, Mo- Gasse und die Eigentumswohnung in der H- Straße vermietet.

Steuerberatungskanzlei

Für das Jahr 1996 liegen die Bankkontoauszüge für das Konto bei der Bank 2 und das Kassabuch vor. Eine Buchhaltung für 1996 wurde nicht vorgelegt.

Laut Faktura vom 18. Jänner 1996 (Beilage 44 des Gutachtens) wurden für den Klientenstock S 1.200.000,00 (Brutto) in Rechnung gestellt. Gemäß den vorliegenden Kontoauszügen sind der Bw. 1996 S 336.617,80 (Brutto) zugeflossen, wobei der Kaufpreis für den Klientenstock nicht auf das Bankkonto bei der Bank 2 überwiesen worden ist. Ob der Bw. aus ihrer Tätigkeit als Steuerberaterin im Jahr 1996 noch weitere Beträge zugeflossen sind, ist aus den vorliegenden Unterlagen nicht ersichtlich.

Die 1996 auf dem Bankkonto zugeflossenen Beträge sind zu versteuern. Darüber hinaus ist auch der für den Klientenstock in Rechnung gestellte Betrag zu versteuern, wobei es in diesem Fall nicht darauf ankommt, ob die Kaufsumme 1996 bezahlt worden ist oder nicht. Dies deswegen, weil auf Geschäftsveräußerungen - und der Verkauf des Klientenstocks ist als solche anzusehen - stets die Sollbesteuerung (Besteuerung nach vereinbarten Entgelten) anzuwenden ist.

Ausgehend davon hat die Bw. 1996 Umsätze in Höhe von insgesamt S 1.280.514,83 (Netto) getätigt. Die auf diesen Betrag entfallende Umsatzsteuer beträgt S 256.102,97.

Da für 1996 keine Buchhaltung und keine Eingangsrechnungen vorliegen, müssen die Vorsteuern geschätzt werden. In den Jahren 1992 bis 1995 sind Vorsteuern von durchschnittlich S 45.000,00 angefallen. Ohne Einschränkung der Geschäftstätigkeit im Jahr 1996 könnte dieser Betrag als Vorsteuer anerkannt werden. Da aber im Jänner 1996 der Klientenstock verkauft und die Geschäftstätigkeit eingeschränkt wurde, ist davon auszugehen, dass 1996 geringere Vorsteuern angefallen sind. Bei einer Schätzung nach § 184 BAO erscheint eine Berücksichtigung von 50% der in den Vorjahren durchschnittlich angefallenen Vorsteuern vertretbar.

Unter der Annahme, dass die Umsätze mit S 1.280.514,83 (Netto) zum Ansatz gebracht und Vorsteuern in Höhe von S 22.500,00 berücksichtigt werden, ergibt sich eine Umsatzsteuerzahllast wie folgt:

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Zahllast
1.280.514,83	256.102,97	22.500,00	233.602,97

B- Gasse

Für 1996 liegen eine Umsatzsteuerberechnung und eine Saldenliste vor (Beilage 45 des Gutachtens). Weitere Unterlagen sind nicht vorhanden.

Ausgehend von der Umsatzsteuerberechnung und der Saldenliste wurden 1996 Mieten und Betriebskosten wie folgt vereinnahmt:

B- Gasse (1996)	Netto	Umsatzsteuer
Vereinbarte Entgelte USt. Berechnung	395.570,16	39.557,02
Abzgl. offene Ford, per 31.12.1996	-658.123,47	-65.812,35

Zzgl. offene Ford, per 31.12.1995	428.997,56	42.899,76
Vereinnahmte Entgelte 1996 lt. Erklärung	166.444,25	16.644,43

Die Vorsteuern im Zusammenhang mit der Vermietung der Liegenschaft B- Gasse betragen laut Umsatzsteuerberechnung 1996 S 2.711,86.

Wenn die 1996 vereinnahmten Entgelte mit S 166.444,25 angesetzt und Vorsteuern in Höhe von S 2.711,86 berücksichtigt werden, ergibt sich eine Umsatzsteuerzahllast wie folgt:

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Zahllast
166.444,25	16.644,43	2.711,86	13.932,57

M- Straße

Für 1996 liegen eine Umsatzsteuerberechnung und eine Saldenliste vor (Beilage 46 des Gutachtens). Weitere Unterlagen sind nicht vorhanden.

Ausgehend von der Umsatzsteuerberechnung und der Saldenliste wurden 1996 Mieten und Betriebskosten wie folgt vereinnahmt:

M- Straße (1996)	Netto	Umsatzsteuer
Vereinbarte Entgelte USt. Berechnung	300.373,44	30.037,34
Abzgl. offene Ford, per 31.12.1996	-175.095,68	-17.509,57
Zzgl. offene Ford, per 31.12.1995	76.948,50	7.694,85
Vereinnahmte Entgelte 1996 lt. Erklärung	202.226,26	20.222,62

Die Vorsteuern im Zusammenhang mit der Vermietung der Liegenschaft M-Straße betragen laut Umsatzsteuerberechnung 1996 S 1.204,34.

Wenn die 1996 vereinnahmten Entgelte mit S 202.226,26 (Netto) angesetzt und Vorsteuern in Höhe von S 1.204,34 berücksichtigt werden, ergibt sich eine Umsatzsteuerzahllast wie folgt:

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Zahllast

202.226,26	20.222,62	1.204,34	19.018,28
------------	-----------	----------	-----------

Mo- Gasse

Für 1996 liegt eine Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben vor (Beilage 47 des Gutachtens). Laut dieser Aufstellung wurden Mieten in Höhe von S 18.000,00 vereinnahmt. In den Aufwendungen sind Vorsteuern in Höhe von S 3.000,00 enthalten.

Ausgehend von der Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben ergibt sich eine Umsatzsteuergutschrift wie folgt:

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Gutschrift
15.000,00	1.500,00	3.000,00	-1.500,00

E- Straße

Für 1996 liegen keinerlei Unterlagen vor. Auch 1996 ist die Eigentumswohnung gemäß den Angaben der Beschuldigten leer gestanden. Daher werden Vorsteuern wie in den Vorjahren berücksichtigt. Dadurch ergibt sich eine Umsatzsteuerzahllast wie folgt:

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Zahllast
0,00	0,00	-2.400,00	-2.400,00

H- Straße

Für 1996 liegt eine Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben vor. Laut dieser Aufstellung wurden 1996 Mieten in Höhe von S 35.000,00 vereinnahmt. In den Aufwendungen sind Vorsteuern in Höhe von S 6.200,00 enthalten. Ausgehend davon ist eine Umsatzsteuergutschrift wie folgt zu ermitteln:

Umsatz Netto	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Gutschrift
35.000,00	3.500,00	6.200,00	-2.700,00

Zusammenfassung 1996

Unter Berücksichtigung der vorliegenden Unterlagen hat die Bw. 1996 Umsätze von insgesamt S 1.739.185,34 erzielt. Von diesem Betrag sind S 1.280.514,83 mit 20% und S 458.670,51 mit

10% zu versteuern. Die Vorsteuern haben insgesamt S 38.016,20 betragen. Dadurch ergibt sich die Umsatzsteuerzahllast wie folgt:

	Einkunftsquelle	Umsatz	USt	Vorsteuer	Zahllast
	Kanzlei	1.280.514,83	256.102,97	22.500,00	233.602,97
	B- Gasse	166.444,25	16.644,43	2.711,86	13.932,57
	M- Straße	202.226,26	20.222,62	1.204,34	19.018,28
	Mo- Gasse	15.000,00	1.500,00	3.000,00	-1.500,09
	E- Straße	0,00	0,00	2.400,00	-2.400,00
	H- Straße	35.000,00	3.500,00	6.200,00	-2.700,00
	Gesamt:	1.739.185,34	301.970,02	38.016,20	259.953,82

Mit Schreiben vom 31. Juli 2000 übermittelte die Bw. dem Sachverständigen weitere Rechnungen, die für das Jahr 1995 zu einer Anerkennung von bisher nicht belegten Vorsteuern im Ausmaß von S 13.544,48 führten. Die Kopien der Rechnungen erliegen unter Beilage 3 zur ergänzenden Stellungnahme des Sachverständigen vom 2. Oktober 2000 im gerichtlichen Strafakt, wobei anzumerken ist, dass diese Rechnungen nicht auf der Beilage 53 zum Gutachten enthalten waren.

Daraus ergibt sich eine Vorsteuererhöhung 1995 auf insgesamt S 77.671,93 und demnach eine Reduzierung des strafbestimmenden Wertbetrages auf S 139.264,52

In der Hauptverhandlung wurden betreffend das Jahr 1993 fünf Rechnungen vorgelegt, die auf der Beilage 53 zum Gutachten angeführt waren und eine Rechnung betreffend das Haus B- Gasse, die bisher nicht erwähnt worden war.

Daraus resultiert in Summe ein weiterer Vorsteuerabzug in der Höhe von S 46.625,68.

Umsatz 1993	Ust	Vorsteuer	Vorsteuer nach HV	Zahllast
2.309.196,52	399.232,27	72.841,11	119.466,79	279.765,48

Dies ergibt eine Divergenz zu dem vom Sachverständigen für das Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen errechneten und in das Erkenntnis des Spruchsenates übernommenen Betrages von S 313.600,23, die auf das Übersehen einer Rechnung zurückzuführen ist.

Für die Jahre 1994 bis 1996 wurden neun weitere Rechnungen (die bereits auf der Beilage 53 zum Gutachten angeführt wurden) vorgelegt.

Daraus ergibt sich eine Vorsteuererhöhung für 1994 um S 77.094,75, für 1995 um S 55.323,54 und für 1996 um S 2.000,00.

Für die entscheidungsrelevanten Jahre 1993 bis 1996 wurden am 25. Jänner 2000 mittels Nachrechnungen von Jahreserklärungen folgende Daten einbekannt:

	1993	
Umsatz	1.506.382,86	
Umsätze zu 20%	975.667,21	Ust 195.133,44
Umsätze zu 10%	530.715,65	Ust 53.071,56
Vorsteuer	231.301,23	
Zahllast	16.903,00	

	1994	
Umsatz	1.110.287,21	
Umsätze zu 20%	612.790,31	122.558,06
Umsätze zu 10 %	497.496,90	49.749,69
Vorsteuer	153.872,62	
Zahllast	18.735,00	

	1995	
Umsatz	959.497,48	
Umsätze zu 20 %	606.053,00	121.210,60
Umsätze zu 10 %	353.444,48	35.344,44

Vorsteuer	154.424,99	
Zahllast	2.130,00	

	1996	
Umsatz	1.193.743,20	
Umsätze zu 20 %	745.800,00	149.160,00
Umsätze zu 10%	447.943,20	44.794,32
Vorsteuer	127.159,00	
Zahllast	66.795,00	
darauf entrichtete Gutschrift	100.000,00	
Gutschrift gesamt	33.205,00	

Zu dem Vorbringen – Schlussfolgerung des Verteidigers zu dem von ihm in der Berufung behandelten Aktenvermerk "Ich hör das Gras wachsen..." - die Abgabenbehörde habe es unterlassen bei Nachrechnung der Steuererklärungen für die Jahre 1992 bis 1996 am 25. Jänner 2000 eine entsprechende Prüfung vorzunehmen und eine Wiederaufnahme des Verfahrens durchzuführen, ist festzuhalten, dass am 8. März 2001 zunächst ein Prüfungsauftrag gemäß §§ 147 Abs.1, 151 Abs.1 und 144 Abs. 1 BAO für die Jahre 1994 bis 1999 erlassen wurde. Die Bw. verweigerte am 16. Jänner 2001 die Unterschriftenleistung auf dem Prüfungsauftrag. In der Folge wurde der Prüfungsauftrag mit 25. April 2001 auf den Zeitraum 1991 bis 1998 erweitert und die Rechtsgrundlage auf eine Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG modifiziert. Bis August 2001 legte die Bw. keine entsprechenden Buchhaltungsunterlagen vor, weswegen die Prüfung abgebrochen wurde.

Ein, in der Zitierung des Aktenvermerkes angeführter Mag. U. ist nicht bekannt, nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde liegt eine Fehlinterpretation eines Buchstabens vor, die Abkürzung ist mit Mag. K. = die Bw. zu lesen. Selbst wenn ein Mitglied der Finanzverwaltung befürchtet haben sollte in einen Rechtsstreit der Bw. mit ihrer Bank hineingezogen zu werden, so ist

dennoch nach der Aktenlage die Behauptung unrichtig, die Behörde habe es unterlassen eine Prüfung des Wiederaufnahmsantrages vorzunehmen.

Die Feststellungen ergeben sich aus dem beigeschafften Arbeitsbogen der Betriebsprüfung.

Über den Wiedereinsetzungs- und Wiederaufnahmsantrag zu den Jahren 1992 bis 1996 hat der VwGH mit Erkenntnis vom 19. Dezember 2001 abweisend entschieden.

Nach der Aktenlage standen bei Aktenvorlage an den unabhängigen Finanzsenat der, auf den Feststellungen des Gutachtens basierenden, um weitere Rechnungsvorlage im gerichtlichen Finanzstrafverfahren ergänzten, Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages 1993 S 279.765,00, 1994 S 147.493,00, 1995 S 83.942,00 und 1996 S 257.954,00 die von der Bw. nachgereichten Jahreserklärungen gegenüber.

Vorverfahren nach § 62 Abs. 2 FinStrG

Im Vorverfahren wurde die Bw. (Zustellung zu Handen des Verteidigers) zunächst mit Vorhalt vom 19. Jänner 2004 (Band I, Seite 34) aufgefordert, das Schreiben an das Landesgericht für Strafsachen vom 14. August 2000 vorzulegen, da ein diesbezügliches Schreiben nicht in dem beigeschafften Akt des Landesgerichtes für Strafsachen 12 e Vr 6330/00, Hv 3730/00 enthalten sei.

Des Weiteren wurde Sie ersucht, für die Jahre 1993 bis 1996 detailliert auszuführen, welche Beträge der Sachverständige Z. zu Unrecht nicht als Einlagen, sondern als Umsätze gewertet habe und drittens erging die Einladung, weitere – nach dem Berufungsvorbringen – im Zuge der Hauptverhandlung vorgelegte, zum Vorsteuerabzug berechtigende Unterlagen, die bisher nicht berücksichtigt worden seien, zur Überprüfung vorzulegen.

Am 20. Jänner 2004 brachte der Verteidiger zu dem Vorhalt einen Antrag auf Fristverlängerung bis 31. März 2004 ein und begründete das Ansuchen mit der nur tageweisen Anwesenheit seiner Mandantin in Wien im Zeitraum Februar 2004, sowie intensiver Arbeitsbelastung durch Auseinandersetzung mit Mängeln des Sachverständigengutachtens.

Mit verfahrensleitender Verfügung vom 26. Jänner 2004 wurde eine Fristerstreckung zur Vorhaltsbeantwortung bis 24. Februar 2004 gewährt.

Datiert mit 9. Februar 2004 (Postaufgabe 10. Februar 2004, 14.02 Uhr) brachte die Bw. persönlich einen Ablehnungsantrag gegen den bereits im Vorverfahren auftretenden Vorsitzenden ein.

Dem Schriftsatz wurden eine Kopie des Schreibens an das Landesgericht für Strafsachen vom 14. August 2000, eine Kopie einer Aufgliederung entrichteter Umsatzsteuerbeträge, ein Schreiben an Herrn E. vom 31. Juli 2000, Kontonachrichten, Auszüge des Gerichtsgutachtens, ein Schreiben an das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk vom 13. Mai 1993 und vom 31. Juli 2000, Schätzungsbescheide Einkommensteuer und Umsatzsteuer 1995, ein Schreiben an das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk vom 30. Mai 1996 und 10. März 1998 und 24. August 1994, Auszüge aus dem Kodex Steuererlasse und eine Niederschrift vom 23. Februar 1998 (Lohnsteuerprüfung 1990 bis 1994) beigelegt.

Über die Ablehnung des Vorsitzenden hat die Präsidentin des unabhängigen Finanzsenates mit Bescheid vom 26. Februar 2004 abweislich abgesprochen.

Bezugnehmend auf das vorlegte Schreiben vom 14. August 2000 erging am 16. Februar 2004 ein weiterer Vorhalt, worin um Aufklärung folgender Punkt bis 2. März 2004 ersucht wurde:

- 1.) Zufluss eines Ersatzschecks am 28. Dezember 1993 auf dem Bank 2 Konto der Steuerberatungskanzlei (Seite 70 des Gutachtens S 166.800.--) Nach dem Gutachten handle es sich um einen Zufluss auf dem Konto nicht um eine Barabhebung.
- 2.) Eingang einer Einzahlung am 6. Juli 1993 auf das PSK Konto des Hauses B-Gasse in der Höhe von S 22.690,82.
- 3.) Monatliche Überweisungen in den Jahren 1994 bis 1996 im Ausmaß von jeweils S 5.000,- auf das Bank 2 Konto der Wirtschaftstreuhandkanzlei. Gleichartige Einzahlungen schienen auch bereits in den Monaten Februar, Mai, Juni, September, Oktober und November 1993 auf. Die einzahlende Person T. tätigte auch Einzahlungen auf dem Konto des Mietshauses B-Gasse. Es sei kein Grund ersichtlich, weswegen die Einzahlungen nicht als Entgelt zu werten seien.
- 4.) Zu dem Vorbringen, ein Betrag in Höhe von S 600.000,-- sei zu Unrecht als Umsatz gewertet worden, es lägen lediglich Anzahlungen vor, werde um detaillierte Auflistung der angesprochenen Buchungen ersucht.

Eine Beantwortung des Vorhaltes erfolgte nicht.

Mit Schriftsatz vom 3. März 2004 (das Vorausfax ist am 4. März 2004, der Schriftsatz am 9. März 2004 eingelangt) ersuchte der Verteidiger um Vertagung der mündlichen Verhandlung um rund vier Wochen, da die Bw. vom 8.-10. März 2004 ortsabwesend sei.

Der Flug sei nachweislich bereits vor 2 Monaten gebucht worden. Die Mitteilung an den Verteidiger über den Termin der mündlichen Verhandlung sei am 28. Jänner 2004 zugestellt

worden. Vom 2. bis 8. Februar sei der Verteidiger auf Urlaub gewesen und von 10. bis 27. Februar habe sich die Bw. auf einer Auslandsreise außerhalb Europas befunden. Die verbleibende Zeit reiche nicht aus, um eine adäquate Verhandlungsvorbereitung vorzunehmen.

Am 2. Februar 2004 sei zudem in die Räumlichkeiten der Bw. eingebrochen worden. Im Zuge des Einbruches seien auch bezughabende Unterlagen entwendet worden. Die Sichtung der verbliebenen Unterlagen und die Klärung der Frage, inwieweit fehlende Buchungsbelege über die kontenführenden Banken wieder ausgehoben werden könnten, sei bis dato noch nicht abgeschlossen.

In Wiederholung des Berufungsbegehrens führte der Verteidiger ergänzend aus, dass die Finanzstrafsache nicht spruchreif sei, die Ausführungen im Gutachten nicht aufrechterhalten werden könnten, da zwischenzeitig entsprechende Jahressteuererklärungen eingereicht worden seien und um Wiederaufnahme des Verfahrens ersucht worden sei.

Zudem sei das Guthaben aus der Verrechnung der Lohnabgaben bisher nicht ordnungsgemäß verbucht worden.

Zur mündlichen Verhandlung vom 9. März 2004:

Zunächst wurde den Anwesenden bekannt gegeben, dass die Senatszusammensetzung wegen Verhinderung des ersten Laienbeisitzers geändert werden musste und der Vorsitzende wegen der Befangenheitserklärung des erstgereichten Vorsitzenden der Finanzstrafseate der Außenstelle Wien des unabhängigen Finanzsenates zur Verhandlungsführung zuständig geworden ist.

Der Ablehnungsantrag der Bw. gegen den Vorsitzenden ist mit Bescheid der Präsidentin des unabhängigen Finanzsenates vom 26. Februar 2004 abgewiesen worden.

Zur Vertagungsbitte führte der Vorsitzende in der Folge aus, dass die Bw. die Ladung für die mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat am 7. Februar 2004 persönlich behoben habe und der Ablehnungsantrag am 10. Februar 2004 zur Post gegeben worden sei.

Der Verteidiger brachte zur Kontaktaufnahme betreffend die Vertagungsbitte vom 4. März 2004 befragt, ergänzend vor, dass die Informationen über die Reisetätigkeiten telefonisch zugegangen seien und ihm bisher keine Unterlagen über die Reisen und Ortsabwesenheiten vorlägen.

Der Vorsitzende wies den Antrag auf Vertagung mit der Begründung, die Bw. habe seit der Zustellung der Ladung ausreichend Zeit gehabt, die an sie gestellten Fragen zu beantworten und Unterlagen vorzulegen, ab.

Zur Berechtigung der Behörde, bei unentschuldigtem Fernbleiben der Bw. in deren Abwesenheit zu verhandeln, wandte der Verteidiger erneut ein, dass die Bw. ein Recht habe, persönlich gehört zu werden und ihre Beweisanträge vorzutragen.

Der Amtsbeauftragte sprach sich mit der Begründung, die Bw. dokumentiere durch ihr Nichterscheinen Ihr Desinteresse, gegen eine Vertagung aus.

Auf Befragung durch die Besitzerin, ob der Verteidiger seit seiner Bestellung zum Verfahrenshelfer vor ca. 11 Monaten je Buchhaltungsunterlagen oder Rechnungen der Bw. gesehen habe, gab der Verteidiger bekannt, dass er bisher keine Belege erhalten habe.

Gemaß § 126 FinStrG ist die Behörde berechtigt, wenn der Beschuldigte oder ein Nebenbeteiligter einer Vorladung zu einer gemäß § 125 anberaumten mündlichen Verhandlung oder einer sonstigen amtlichen Aufforderung nicht nachkommt, ohne durch Krankheit, Behinderung oder ein sonstiges begründetes Hindernis abgehalten zu sein, die mündliche Verhandlung in seiner Abwesenheit durchzuführen und die Fällung des Erkenntnisses auf Grund der Verfahrensergebnisse vorzunehmen.

Nach Beratung fasste der Senat den Beschluss auf Verhandlung in Abwesenheit der Bw. , da der Antritt einer dreitägigen Reise zum Termin der mündlichen Verhandlung bei Kenntnis des Verhandlungstermines seit ca. 1 Monat vor diesem Termin nicht als trifftiger Grund für ein Fernbleiben anzusehen sei.

Der Zeuge Z. wurde zu dem im Gerichtsauftrag erstellten Gutachten befragt und gab an, außer im Jahr 1995 keine Einzahlungen als Einlagen behandelt zu habe. Einlagen seien im Gerichtsverfahren nicht strittig gewesen.

Zu behaupteten Anzahlungen könne er keine Angaben machen, dies sei nicht Gegenstand des Gutachtens gewesen. Zu dem Verkauf des Klientenstocks im Jänner 1996 gäbe es laut Gutachten keine Geldflussfeststellungen.

Zu dem Aktenvermerk vom 12. September 2000, Band I des Strafaktes befragt, gab der Zeuge an, dass er sich an das Telefonat nicht mehr erinnern könne. Er habe ein eigenständiges, nicht auf den Schätzungen der Abgabenbehörde aufbauendes Gutachten erstellt. Einen Anlass zum Vorwurf der Parteilichkeit könne er aus dem Aktenvermerk nicht entnehmen. Gegenstand der Hauptverhandlung sei ausschließlich sein Gutachten gewesen, er

habe in seinen Unterlagen keine Aufzeichnungen darüber gefunden, dass eine Kontaktaufnahme mit einem Prüfer notwendig gewesen sei.

Auf Befragen des Verteidigers zur Abänderung des Gutachtens in der Hauptverhandlung bejahte der Zeuge die erfolgte neuerliche Belegvorlage sowie deren Sichtung und die Heranziehung einiger zum Vorsteuerabzug berechtigender Belege zur Anpassung der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages. Die Bw. habe ihm zuvor keine Gelegenheit gegeben diese Belege zu überprüfen, bei Feststellung der Unzuständigkeit des Landesgerichtes für Strafsachen habe er die Prüfungstätigkeit eingestellt.

Auf Befragung durch den Amtsbeauftragten ergänzte der Zeuge, die Belege nur formal auf eine Vorsteuerabzugsberechtigung geprüft zu haben, für eine weitere Überprüfung sei keine Zeit gewesen.

Zur Nachrechnung der Jahreserklärungen 1993 bis 1996 und dem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens bestätigte der Verteidiger, dass die Jahreserklärungen - seines Wissens nach - von seiner Mandantin erstellt worden seien. Er habe bisher keine Buchhaltungsunterlagen gesehen die eine Nachberechnung der in den Jahreserklärungen angeführten Beträge ermöglichten.

Für die Laienbeisitzer wurde erörtert, dass eine Prüfung der Jahreserklärungen auf ihre Richtigkeit im Abgabenverfahren nicht möglich gewesen sei, da den dafür bestellten Prüfern bis August 2001 keine Buchhaltungsunterlagen zur Verfügung gestellt worden seien. Die Prüfung sei abgebrochen worden und der Wiedereinsetzungs- und Wiederaufnahmsantrag vom Verwaltungsgerichtshof am 19.12.2001 abweisend entschieden worden.

Dem Vorbringen des Verteidigers, nach Mitteilung durch seine Mandantin habe diese sehr wohl Unterlagen zur Prüfung zur Verfügung gestellt, die Prüfer hätten sich jedoch geweigert, in Anwesenheit der Bw. in einem von ihr zur Verfügung gestellten Zimmer die Prüfung abzuhalten, weswegen sie die Prüfung abgebrochen hätte, erwiderte der Amtsbeauftragte, dass dies nicht seinem Kenntnisstand entspräche und der bezughabende Arbeitsbogen zur Würdigung dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt worden sei.

Zur allfälligen weiteren Aufklärung der Differenzen zwischen den Berechnungen im Sachverständigengutachten und den in den nachgereichten Jahreserklärungen angeführten Beträgen wurde der Verteidiger zunächst zu den Umsätzen aus dem Bereich der Steuerberatungskanzlei für 1993 befragt.

Er verblieb dabei, dass die Buchung Ersatzscheck auf Seite 70 des Gutachtens für ihn eine Abhebung und kein Zufluss sei und bestritt zudem bei weiteren Punkten Seite 67 Einzahlung der Bw. vom 27. März 1993, Seite 68 Einzahlung des Finanzamtes für Körperschaften vom 21. Juli 1993 und des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 22. Juli 1993 und Seite 69 Einzahlung des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk das Vorliegen steuerpflichtiger Umsätze.

Auf Befragung durch den Laienbeisitzer Fr., ob es sich nicht um Überrechnungen handeln müsse, entgegnete der Verteidiger, dass er die Belege nicht gesehen habe und nur das Gutachten kenne.

Über die im Zuge der Hauptverhandlung beim Landesgericht für Strafsachen nachgereichten Belege gab der Verteidiger an, weder für das Jahr 1993 noch für die Jahre 1994 bis 1996 weitere zum Vorsteuerabzug berechtigende Belege gesehen zu haben und verwies auf die Angaben des Zeugen. Er sei jedoch durch seine Mandantin nicht in die Lage versetzt worden, Belege vorlegen zu können.

Auf Befragung zu Seite 73 des Gutachtens, Buchung 6. Juli 1993, Einzahlung durch die Bw., blieb der Verteidiger trotz des Vorhaltes, es könne sich um eine Bareinzahlung einer Miete handeln, bei der Ansicht, eine Einzahlung seiner Mandantin könne niemals als Umsatz gewertet werden.

Zu Punkt 3 des Schriftsatzes vom 14. August 2000, monatliche Einzahlungen in Höhe von S 5.000,-- in den Jahren 1994 bis 1996, brachte der Verteidiger vor, dass er nicht in der Lage sei weitere Angaben zu tätigen, seiner Ansicht nach könne es sich auch um eine Darlehensrückzahlung handeln. Unterlagen über ein Darlehen lägen ihm nicht vor.

Zu den persönlichen Umständen und der wirtschaftlichen Lage der Bw. konnte der Verteidigers mangels Mandanteninformation keine Angaben machen.

Der Verteidiger beantragte die Einholung eines neuerlichen Sachverständigengutachtens, da das im gerichtlichen Finanzstrafverfahren erstellte Gutachten unrichtig sei und weitere zum Vorsteuerabzug berechtigende Belege bisher nicht berücksichtigt worden seien.

Zudem stellte er den Antrag auf Vernehmung der ihm von seiner Mandantin mit Schriftsatz vom 8. März 2004 genannten Zeugen und die Beischaffung der angeführten Akten zum Beweis dafür, dass das Finanzstrafverfahren rechtsmissbräuchlich wider besseres Wissen gegen die Bw. eingeleitet worden und am 2. Februar 2004 bei ihr eingebrochen worden sei.

Das Schreiben vom 8. März 2004 wurde zum Verhandlungsprotokoll genommen.

Nach Beratung wies der Senat die Beweisanträge wegen Verschleppung des Verfahrens und nicht zu erwartender weiterer Klärungsmöglichkeit, auf Grund des vorgebrachten Verlustes von Unterlagen als unbegründet ab und fällte die im Spruch ausgeführte Sachentscheidung.

Zur Abweisung der Beweisanträge ist ergänzend auszuführen:

Zur Vertagungsbitte ist zunächst global auf die Ausführungen zur Rechtmäßigkeit der Verweigerung einer weiteren Vertagung der Spruchsenatsverhandlung zu verweisen. Das reine Vorbringen einer Ortsabwesenheit in Folge einer Reise, ohne Nachweis eines zwingenden Reisegrundes kann nicht als begründetes Hindernis im Sinne des § 126 FinStrG gewertet werden.

Auffällig ist in diesem Zusammenhang das Vorbringen, die Reise bereits 2 Monate vor der Verhandlung gebucht zu haben. Da weder eine Buchungsbestätigung vorgelegt wurde, noch im Rahmen des Ablehnungsantrages vom 9. Februar 2004 auf die Terminkollision hingewiesen wurde, handelt es sich nach Ansicht des Berufungssenates um eine reine Schutzbehauptung.

Offen steht auch die Frage, wieso die Bw. nunmehr über Geldmittel für eine 17-tägige Reise außerhalb Europas verfügt und wie sie innerhalb einer Frist von einem Monat eine zweite Kurzreise finanzieren kann. Eine beruflich bedingte Reisetätigkeit wurde nicht vorgegeben und ist bei dem Berufszweig der Bw. auch nicht prima vista anzunehmen.

Es ist daneben durchaus verwunderlich, dass der Ablehnungsantrag, obwohl er in einem zeitlichen Nahebezug zu dem Einbruch eingebracht wurde, keinen Hinweis über einen Einbruch und die Entwendung von Buchhaltungsunterlagen enthält und dieses Vorbringen erst unmittelbar vor dem Termin der mündlichen Verhandlung erstattet wurde.

Zu dem Antrag auf Bestellung eines weiteren Sachverständigen ist generell auszuführen, dass nur dann ein Sachverständiger beizuziehen ist, wenn die richtige Auswertung vorhandener Beweisergebnisse von Fachkenntnissen abhängt, deren Vorliegen beim entscheidenden Organ nicht ohne weiteres vorausgesetzt werden kann (OGH 10.8.1966, 12 Os 132/66). Eines Sachverständigenbeweises bedarf es daher nur dann, wenn die Finanzstrafbehörde nicht selbst über ausreichende Kenntnisse und Erfahrung verfügt, um die zu beurteilende Frage klären zu können (VwGH 22.4.1975, 1213/73).

Dem Beweisantrag auf Beziehung eines weiteren Sachverständigen muss entnommen werden, inwieweit der Befund des Sachverständigen dunkel, unbestimmt, in Widerspruch mit sich selbst oder mit erhobenen Tatumständen sei und hat jene Mängel darzutun, deren

Aufklärung durch eine nochmalige Vernehmung des Sachverständigen der Beziehung eines zweiten Sachverständigen voranzugehen hat (OGH 22.11.1995, 11 OS 148/95).

Wie bereits oben an Hand der Aktenlage zu dem Aktenvermerk des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk über ein Telefonat mit dem Sachverständigen ausgeführt wurde und sich auch aus den Angaben des Sachverständigen Z. ableiten lässt, besteht für den Senat kein Anlass, an der Unparteilichkeit des Sachverständigen zu zweifeln. Der Aktenvermerk über das Telefonat ist sinnvoll dahingehend auszulegen, dass lediglich die Frage erörtert wurde, ob der Vorsitzende überhaupt allenfalls neben dem Sachverständigen noch Zeugen aus der Finanzverwaltung benötigen könnte.

Eine Einflussnahme in Richtung einer bestimmten für die Finanzverwaltung zu dem angestrebten Zweck einer Verurteilung führenden Zeugenaussage durch den Sachverständigen liegt nicht vor. Dazu ist Vollständigkeitshalber darauf zu verweisen, dass sowohl die Gerichtsentscheidung als auch die Entscheidung im erstinstanzlichen verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren rein auf den Feststellungen des Gutachters aufbaut.

Das Gutachten enthält durchwegs auch bei gänzlichem Fehlen von Belegen und reiner Glaubhaftmachung grundsätzlich gleichbleibender Anspruchsberechtigungen, Feststellungen zu Gunsten der Bw., so wurden für Tätigkeiten in Rahmen der Steuerberatungskanzlei Vorsteuern der Jahre 1993 und 1994 analog zum Jahr 1992 übernommen bzw. für 1996 eine darauf aufbauende, den Verkauf der Kanzlei berücksichtigende, Schätzung vorgenommen.

Das Gutachten ist daher schlüssig und unparteilich und kann, nach Überprüfung durch die sachverständigen Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates, mit den durch den Senat im Sinne der Bestimmung des § 161 Abs.1 FinStrG, im Rahmen der freien Beweiswürdigung vorgenommenen Korrekturen, unbedenklich übernommen werden.

Zu dem Antrag auf Ladung von 42 Zeugen und Beischaffung von Akten:

Gemäß einer Entscheidung des Obersten Gerichtshofes zu 11 Os 38/93 vom 9. Juni 1993 ist dem erkennenden Gericht eine Prüfung zur Tauglichkeit eines Beweisanbotes schon aus Gründen der Verfahrenskonzentration abverlangt, wobei es nach Maßgabe der konkreten Verfahrenslage durchaus befugt und verhalten ist, ein Beweisbegehren wegen indizierter Aussichtslosigkeit abzulehnen. Zudem wird festgestellt, dass Beweisanträge verfallen, wenn das Beweisthema unerheblich ist.

Diese Entscheidung ist im Sinne des auch im Bereich des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens bestehenden Gebotes einer Verfahrenskonzentration auch auf das gegenständliche Verfahren anzuwenden.

Zur besseren Übersichtlichkeit wurden die Zeugen laut Beilage zum Verhandlungsprotokoll (Antrag vom 8. März 2004) durchnummieriert.

Die Zeugen 3, 6, 10 bis 14, 17-20, 25 bis 39 und 42 gehören oder gehörten dem Bereich der Finanzverwaltung an, als Begründung für den Antrag auf Einvernahme der Zeugen wurde als Beweisthema die rechtsmissbräuchliche und wider besseres Wissen vorgenommene Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegen die Bw. vorgebracht.

Dazu ist festzuhalten, dass die Rechtmäßigkeit der Abhaltung des Finanzstrafverfahrens nach den Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes ausschließlich durch den unabhängigen Finanzsenat zu prüfen ist. Die für das Verfahren relevanten Rechtsakte sind Aktenbestandteil der beim unabhängigen Finanzsenat vorgelegten oder durch den Vorsitzenden beigeschafften Akten. Wie bereits ausgeführt baut die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates auf dem Gutachten des Sachverständigen Z. auf und berücksichtigt dazu eigene Feststellungen im Rahmen der mündlichen Verhandlung (siehe unten). Die Klärung von Rechtsfragen obliegt dem Senat und es ist aus dem Beweisantrag nicht ersichtlich, dass die beantragten Zeugen durch ihre Angaben einen Beitrag zu einer anderen Feststellung von Bemessungsgrundlagen leisten könnten. Daher war der Antrag abzuweisen.

Die Zeugen 4, 7, 8 und 41 sind im Umfeld der Kammer der Wirtschaftstreuhänder anzusiedeln. Ein Vorbringen, inwieweit sie Angaben zu den Besteuerungsgrundlagen der Bw. machen könnten, liegt nicht vor. Rechtliche Ausführungen sind wie oben festgehalten Sache des Senates, daher war der Antrag als unbegründet abzuweisen.

Die Zeugen 9, 16, 21 und 24 sind dem Bereich der Polizei zuzuordnen. Ein entsprechendes Beweisthema – allenfalls Anzeigenerstattung nach dem Einbruch – fehlt, daher ist der Antrag als unbegründet abzuweisen.

Ein Grund für eine Einvernahme der Zeugen 1, 2, 5, 15, 22, 23 und 40 ist nicht ersichtlich, es fehlt auch die Angabe eines Beweisthemas, daher war auch dieser Antrag als unbegründet abzuweisen.

Zur beantragten Beischaffung der in dem Schriftsatz vom 8. März 2004 angeführten Akten fehlt gleichfalls die Angabe eines Beweisthemas, daher war auch diesbezüglich mit Abweisung vorzugehen.

Das Vorbringen des Verteidigers, seine Mandatin habe ihn dahingehend informiert, dass sie den Betriebsprüfern im Zuge der Prüfung nach dem Wiederaufnahmsantrag Buchhaltungsunterlagen zur Prüfung in ihren Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt habe, findet – wie auch bereits der Amtsbeauftragte ausgeführt hat – in den, im Arbeitsbogen erliegenden Aufzeichnungen über die Prüfung, keine Deckung.

**Zur rechtlichen Würdigung der Verkürzungsbeträge, Subsummation unter
§ 33 Abs. 2 lit. a bzw. § 33 Abs. 1 i. V.m. 13 FinStrG und subjektiven Tatseite:**

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

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Absatz 1 oder 2 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches nicht innerhalb eines Jahres ab dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) festgesetzt wurden (gültige Fassung bis 13. Jänner 1999).

Gemäß § 13 Abs. 1 FinStrG gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und für jede Beteiligung an einem Versuch.

Nach § 13 Abs. 2 FinStrG ist die Tat versucht, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen oder einen anderen dazu zu bestimmen durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1972 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

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

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz, sofern das Rechtsmittel nicht gemäß § 156 zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung der Rechtsmittelentscheidung ihre Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu setzen und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder das Rechtsmittel als unbegründet abzuweisen.

Sache im Sinn dieser Gesetzesstelle ist dabei die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der Behörde erster Instanz gebildet hat, somit die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat mit ihren wesentlichen Sachverhaltselementen, unabhängig von ihrer rechtlichen Beurteilung. Es steht also der Berufungsbehörde zu, die als erwiesen angenommene Tat einer anderen Strafnorm zu unterstellen, als dies die Erstbehörde getan hat. Der Grundsatz des

Parteiengehörs verpflichtet die Behörde nicht, die aus den aufgenommenen Beweisen gezogenen Schlussfolgerungen und rechtlichen Erwägungen vorzuhalten.

In Sinne der angeführten gesetzlichen Bestimmungen zum Aufgabenbereich der Rechtsmittelbehörde steht es ihr auch zu, die Entscheidungsgrundlagen durch weitere Ermittlungen zu verbreitern, wobei maßgeblich die jeweilige Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Rechtsmittelentscheidung ist (VwGH 3.7.2003, 2003/15/0047, UFS, FSRV 0029-W/02).

Gemäß § 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.

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

Abs. 3 Begeht der Täter während der Verjährungsfrist neuerlich ein Finanzvergehen, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist.

Dies gilt nicht für fahrlässig begangene Finanzvergehen und für Finanzvergehen, auf die § 25 anzuwenden ist.

Abs. 5 Bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre verstrichen sind.

Die Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlung für 12/1993 war am 15. Februar 1994 gegeben.

Demnach ist bezüglich eines Deliktes nach § 33 Abs. 2 FinStrG betreffend Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen 1993 für die letzte Umsatzsteuervoranmeldung des Jahres 1993, nämlich die Voranmeldung für Dezember am 15. Februar 2004 die absolute Verjährung eingetreten.

Bei Prüfung des Vorliegens eines Deliktes nach § 33 Abs. 1 i.V.m. 13 FinStrG ist vom Kenntnisstand der Bw. zum gesetzlichen Abgabetermin der entsprechenden Jahreserklärung 1993, dem 31. März 1994 auszugehen. Für das Jahr 1993 wurde am 16. Juni 1993 eine Umsatzsteuervoranmeldungsprüfung für den Zeitraum 1-3/1993 abgehalten und eine Nachforderung in der Höhe von S 70.500,-- vorgeschrieben.

Im Zeitpunkt 31. März 1994 hatte die Bw. Kenntnis von der für die Monate 1-3/1993 vorgenommenen Schätzung und der Schätzung der Abgabenbehörde für das Jahr 1991 in Höhe von S 165.000,-- (5. Oktober 1993). In dem Ausmaß der Jahresschätzung 1991 konnte sie daher eine Verkürzung der Jahresumsatzsteuer durch eine niedrigere Schätzung der

Abgabenbehörde nicht ernstlich für möglich halten (Die Schätzung für 1992 erging erst Ende 1995).

Der Bw. ist somit lediglich der den Betrag von S 165.000,-- übersteigende Betrag als Delikt nach § 33 i.V.m. 13 FinStrG anzurechnen, da sie davon ausgehen konnte, dass die Behörde auch für 1993 keine geringere Jahresabgabefestsetzung als für 1991 vornehmen würde.

Vorweg traf der Senat die Entscheidung, bei Festlegung des strafbestimmenden Wertbetrages primär von dem im gerichtlichen Finanzstrafverfahren erstellten Gutachten auszugehen, da nur der Sachverständige Teile der Buchhaltung und des Belegwesens gesehen hat.

Die abgabenbehördlichen Schätzungen beruhten rein auf Annahmen aus Vorjahren und zu den mit dem Wiederaufnahmsantrag eingereichten Steuererklärungen wurden im gesamten Verfahren weder der Abgabenbehörde, noch dem Verfahrenshelfer, noch der Finanzstrafbehörde entsprechende Unterlagen zur Überprüfung der Richtigkeit vorgelegt.

In allen verfahrensgegenständlichen Jahren sind bedeutende Differenzen – im Bereich von mehreren 100.000 Schilling - zwischen den Umsätzen laut Gutachten und den Umsätzen laut Jahreserklärungen sowie den im Gutachten anerkannten und den laut Jahreserklärung beanspruchten Vorsteuern ersichtlich. Die Differenzen bezüglich der Umsätze beziehen sich sowohl auf die mit 20 % zu versteuernden als auch auf die mit 10 % zu versteuernden Umsätze, wobei im Bereich der Mieterlöse von der Bw. teilweise die Schätzungen des Gutachters übernommen wurden.

Entsprechend den Vorschriften nach den §§ 114 und 115 FinStrG über das Untersuchungsverfahren ist die Finanzstrafbehörde verpflichtet, den wahren Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln und dem Beschuldigten sowie den Nebenbeteiligten Gelegenheit zu geben, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen.

Der Senat kam – in Würdigung der Aussage des Zeugen Z. und des Vorbringens des Verfahrenshelfers - in der Beratung zu dem Schluss, dass, über die oben dargestellte Neuberechnung nach Belegvorlage im Zuge der Hauptverhandlung vor dem Landesgericht für Strafsachen hinausgehend, die rechtliche Qualifikation der Posten Ersatzscheck, Einzahlungen des Finanzamtes für Körperschaften, des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk und der Bw. als Umsatz insoweit konkret problematisiert wurde, dass die auf diese Punkte entfallenden Umsatzsteuerbeträge in dubio pro reo aus der Bemessungsgrundlage des Jahres 1993 ausgeschieden wurden.

Die weiteren Einwendungen, Einlagen im Ausmaß von S 369.490,82 (Seite 6 der Berufung), Anzahlungen in der Höhe von S 600.000,-- und monatliche Überweisungen für die Jahre 1994 bis 1996 in der Gesamthöhe von S 180.000,-- seien zu Unrecht als Umsätze behandelt worden, sind zu unkonkret bzw. unbegründet, um zu einer Korrektur des strafbestimmenden Wertbetrages führen zu können.

Die – mangels Mandanteninformation – in den Bereich der reinen Vermutungen einzuordnenden Erklärungsversuche des Verfahrenshelfers über eine denkmögliche Darlehensrückzahlung konnten den Senat nicht überzeugen. Das Vorliegen von Anzahlungen entspricht nicht dem Berufszweig der Bw. und zu den vorgeblich getätigten Einlagen fehlt jede Beurteilungsgrundlage, da weder ein Zeitraum, in dem die Einlagen getötigt worden sein sollen, angegeben wurde, noch die Herkunft der Geldmittel ersichtlich ist.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes haben Abgabepflichtige bei Unterlassung der Vorlage eines überprüfbaren Rechenwerkes die sich naturgemäß aus einer Schätzung ergebenden Unsicherheitsfaktoren zu tragen.

Im Lichte dieser Vorgaben erscheint das Gutachten als für Zwecke des Finanzstrafverfahrens übernehmbar. Soweit Schätzungen vorgenommen wurden, basieren sie auf den im Zuge der Hausdurchsuchung vorgefundene Unterlagen, ergänzt um die Berücksichtigung glaubhafter Angaben der Bw. im Rahmen der Erstellung des Gutachtens. Bei Annahme ähnlicher Verhältnisse in den Prüfungsjahren übernahm der Sachverständige Feststellungen eines Prüfungsjahres als Schätzungsgrundlage für andere Jahre.

Am 18. Jänner 1996 wurde der Klientenstock der Steuerberatungskanzlei um S 1.200.000,-- (brutto) verkauft. Dazu gibt es nach Angaben des Sachverständigen keine Geldflussrechnung und der Kaufpreis ist nicht auf dem Bankkonto zugeflossen. Jedoch ist dieser Betrag dennoch zu versteuern, da auf den Verkauf des Klientenstocks, der als Geschäftsveräußerung gilt – wie der Bw. als Steuerberaterin bekannt ist – stets die Sollbesteuerung anzuwenden ist.

Die Einzahlung eines unbezeichneten Betrages in der Höhe von S 100.000,-- auf dem Abgabenkonto am 16. März 1996 kann nicht als entsprechende Offenlegung gewertet werden. Die Einzahlung wurde rechtsrichtig saldowirksam verrechnet und entspricht nicht einer fristgerechten Meldung einer Umsatzsteuerzahllast.

Zu dem Bereich Vorsteuern ist auszuführen, dass der Bw. ausreichend Gelegenheit geboten wurde, der Behörde entsprechende zum Vorsteuerabzug berechtigende Unterlagen vorzulegen. Ein weiteres Zuwarthen erscheint im Sinne der gesamten Verfahrenseinlassung der Bw., die auf Verzögerung und damit auf den Eintritt der Verjährung ausgerichtet ist, nicht

vertretbar, wobei durch das Vorbringen, bezughabende Unterlagen seien im Zug des Einbruches vom 2. Februar 2004 gestohlen worden, eine spätere Vorlage von Rechnungen auch aus diesem Titel unrealistisch erscheint.

Für die Jahre 1994 bis 1996 ist die rechtliche Würdigung des Spruchsenates nach § 33 Abs. 1 i. V. m. 13 FinStrG verfehlt. Nach Kenntnis der Bw. zum jeweiligen Abgabetermin der Umsatzsteuerjahreserklärungen konnte sie in Anbetracht der für Vorzeiträume vorliegenden Schätzungen nicht davon ausgehen, dass eine Verkürzung der Jahresumsatzsteuer bewirkt werden könnte. Diesbezüglich ist - wie in der ursprünglichen Anlastung - von einem Delikt nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG auszugehen.

Die bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung durch das Finanzamt nach Ablauf der Voranmeldungsfrist vermag an der schon durch die Nichtentrichtung der Vorauszahlung bei Fälligkeit bewirkten Abgabenverkürzung nichts zu ändern, ja setzt diese geradezu voraus. Dass der Täter darüber hinaus mit einer den wahren Berechnungsgrundlagen nicht entsprechenden zu niedrigen Abgabenfestsetzung rechnet, ist zur Tatbestandsverwirklichung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG nicht erforderlich. Im Übrigen genügt es für die Vorsatzform der Wissentlichkeit, dass der Täter die Abgabenverkürzung dem Grunde nach für gewiss gehalten hat, mag sich auch ihr Ausmaß erst nachträglich im Schätzungswege ergeben (OGH 18.3.1982, 13 Os 16/81).

Das Tatbild des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG setzt nicht voraus, dass für jeden Monat des Verkürzungszeitraumes die vorangemeldeten und die richtigen Umsatzsteuerbeträge einander gegenübergestellt wurden (VwGH 22.4.1992, 91/14/0232).

Bei der vorliegenden Fallkonstellation der Teilschätzung der Besteuerungsgrundlagen mangels Vorlage nachvollziehbarer lückenloser Belegsammlungen und Buchhaltungsunterlagen könnte eine Aufteilung der Jahresschätzungs beträge nicht zu einer Erhöhung der Rechtssicherheit führen, da ja nur eine weitere Schätzung mit dem ihr innenwohnenden von der Bw. zu vertretenden Unsicherheitsfaktor vorgenommen werden könnte.

Zu prüfen ist im Sinn des Rechtsschutzgedankens lediglich im Rahmen einer Globalbetrachtung, ob dadurch eine Schlechterstellung der Bw. vorliegen kann. Dies ist zu verneinen, da selbst bei der Annahme, dass in einem Monat ein Guthaben angefallen sein könnte, die Konsequenz der Einschränkung des Tatzeitraumes bei rechnerischer Ausscheidung eines Guthabens zu einer Erhöhung des strafbestimmenden Wertbetrages für die verbleibenden Monate führen würde, sohin aus dieser Annahme insgesamt eine von der Bw. unzweifelhaft nicht angestrebte Verschlechterung resultieren würde.

Der Umstand, dass auf einem Abgabenkonto bewusst ein Guthaben angespart wurde, spricht nicht gegen wissentliche Tatbegehung. Auch bei Bestehen eines Guthabens auf dem Abgabenkonto sind unter Berücksichtigung der Rechtsnatur eines Guthabens und einer Abgabenschuld nach Lage des Falles die Abgaben, die selbst zu berechnen sind (monatlich offen zu legende Umsatzsteuervorauszahlungen), nicht entrichtet worden (OGH 4.8.1994, 11 Os 101/94). Die Behauptung der Bw. sie habe geglaubt, dass sich stets ein Guthaben ergebe, sowie das Vorbringen bei richtiger Buchung der Erklärungen müsse ein Guthaben auf dem Abgabenkonto bestehen, findet in den Verfahrensergebnissen keine Deckung.

Für die Monate 1-12/1994, 1-12/1995 und 1-12/1996 war daher im Sinne der obigen Ausführungen nach Ansicht des Senates, bei der Entscheidungsfindung auf den bereits zuvor im verwaltungsbehördlichen Strafverfahren angesetzten Beträgen (S 147.493.--, S 83.942.-- und S 257.954.--) zu verbleiben und lediglich in rechtlicher Hinsicht die Qualifikation in Richtung einer Subsummierung unter § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu ändern.

Für die Verwirklichung einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist die Schuldform der Wissentlichkeit hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen und des Eventualvorsatzes in Bezug auf die Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen erforderlich.

Die Bw. hat es in Kenntnis der gesetzlichen Termine unterlassen Voranmeldungen einzureichen und durch die Nichtentrichtung der geschuldeten Abgaben eine Verkürzung bewirkt.

Die Teileinstellung nach § 31 Abs.5 FinStrG ergibt sich aus dem Eintritt der absoluten Verjährung betreffend eines Deliktes im Voranmeldungsstadium (§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG) für das Jahr 1993 im Ausmaß der für die Bw. erwartbaren Schätzung durch die Abgabenbehörde. (S 165.000).

Bezüglich des übersteigenden, nicht als strafrechtlich relevant gewerteten, Betrages war im Sinne der Prävalenz eines Deliktes nach § 33 Abs. 1 i.V.m. 13 FinStrG mit einer Einstellung nach § 136 FinStrG vorzugehen.

Zur Strafneubemessung verbleibt somit ein strafbestimmender Wertbetrag in Höhe von S 550.714.— (entspricht € 40.022,00). Der Spruchsenat wertete keinen Umstand als erschwerend, als mildernd hingegen die Unbescholtenheit, das lange Zurückliegen der Tat, dass es beim Versuch geblieben ist sowie die Beeinträchtigung des Geisteszustandes der Beschuldigten durch ihren wirtschaftlichen Existenzkampf.

Obwohl die Bw. ihren Verfahrenshelfer nicht in die Lage versetzt hat, Angaben zu ihrer wirtschaftlichen Lage und zu den Sorgepflichten zu tätigen, ging der Senat - auf Grund der historischen Angaben im Gerichtsverfahren - davon aus, dass bei dem damals einbekannten Einkommen die Sorgepflichten für 3 Kinder (nunmehr im Alter von 20, 19 und 17 Jahren) bei der erstinstanzlichen Entscheidung nicht ausreichend Berücksichtigung gefunden haben und befand, dass eine Strafreduktion auf € 12.000,00 (NEF 30 Tage) tateradquat sei. Die inkriminierten Beträge haften derzeit in voller Höhe aus. Die Einzahlung von S 100.000,-- im Jänner 1996 wurde – mangels Verrechnungsweisung - saldowirksam verbucht.

Eine weitere Strafreduktion war auf Grund spezial- und generalpreventiver Erwägungen – gerade von einer Steuerberaterin sind ein steuerehrliches Verhalten und eine korrekte Einhaltung der gesetzlichen Termin - zu erwarten und einzufordern - nicht möglich.

Die Kostenbemessung entspricht der Bestimmung des § 185 FinStrG.

Auf die ausgesprochene Geld – und Ersatzfreiheitsstrafe ist gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG die im vorangegangenen gerichtlichen Finanzstrafverfahren wegen Fluchtgefahr verhängte Untersuchungshaft vom 26. Juli 2000, 16.07 Uhr bis 27 Juli 2000, 13.00 Uhr im Ausmaß von € 348,06 anzurechnen.

Die Berufung war spruchgemäß zu entscheiden.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen 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, die Wertersatzstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monates nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto 5504.037 des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe bzw. der Wertersatzstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe/n vollzogen werden müssten.

Wien, 9. März 2004

Der Vorsitzende:

Hofrat Mag. Leopold Lenitz