



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Salzburg
Finanzstrafsenat 6

GZ. FSRV/0014-S/06

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Salzburg 6 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Gerald Daniaux sowie die Laienbeisitzer Mag. Gottfried Warter und Mag. Bernadette Gromaczkiewicz als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen a, ehem. Gesellschafter-Geschäftsführer, b, vertreten durch Dr. Herbert Pflanzl, Rechtsanwalt, 5020 Salzburg, Alpenstraße 54, wegen Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs.1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Amtsbeauftragten vom 21. April 2006 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 7. März 2006, StrNr. 91/2003/00000-001, nach der am 22. Juli 2008 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten HR Dr. Josef Inwinkl sowie der Schriftührerin Kranzinger durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des Amtsbeauftragten wird teilweise Folge gegeben und die Entscheidung des Spruchsenates auf Einstellung des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens betreffend die Veranlagungsjahre 1998 bis 2000 dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:

a ist schuldig, er hat im Amtsreich des Finanzamtes Salzburg-Land in den Jahren 1999 bis 2001 fahrlässig unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 1998 bis 2000 eine Verkürzung an

Einkommensteuern in Höhe von ATS 268.000,00 (1998) + ATS 202.932,00 (1999) + ATS 353.500,00 (2000), insgesamt ATS 824.432,00 (€ 59.913,81), bewirkt, indem er unter Außerachtlassung der ihm gebotenen, möglichen und zumutbaren Sorgfalt über die einkommensteuerliche Behandlung seiner Geschäftsführerbezüge keine Erkundigungen unter ausreichender Darlegung des Sachverhaltes eingeholt hat und deswegen nicht erkannt hat, dass diese eigentlich in Einkommensteuererklärungen gegenüber dem Fiskus anzugeben gewesen wären, er sohin diese völlig unversteuert belassen hat.

a hat hiedurch fahrlässige Abgabenverkürzungen gemäß § 34 Abs.1 FinStrG begangen, weshalb über ihn gemäß § 34 Abs.4 iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

€ 7.000,00

(in Worten Euro siebentausend)

und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine **Ersatzfreiheitsstrafe** von **sechs Wochen**

verhängt wird.

a wird der Ersatz der Verfahrenskosten gemäß § 185 Abs.1 lit.a FinStrG in Höhe von € 360,00 und der allfälligen Kosten eines Strafvollzuges auferlegt, welche gegebenenfalls mit gesondertem Bescheid festgesetzt werden würden.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschuldigte a, ein promovierter Maschinenbauer, war in der Zeit von 30. Oktober 1997 bis 3. August 2000 verantwortlicher Geschäftsführer der Firma c. Gegenstand des Unternehmens war die Entwicklung, Produktion und der Vertrieb von Halbleiterkonstruktionen und Computersystemen.

Vorerst wird vom Unabhängigen Finanzsenat der dem angefochtenen Erkenntnis vorangegangene Verfahrensgang aufgezeigt:

Bei der Firma d wurden eine Betriebsprüfung über die Zeiträume 1997 bis 2000 (Prüfungsbericht vom 31. März 2003, ABNr. 108060/01) betreff Umsatz- und Körperschafteuer sowie eine Lohnsteuerprüfung über die Zeiträume 1997 bis 2001 (Prüfungsbericht vom 4. März 2002, ABNr. 400/400/02) durchgeführt. Auf Grund der Prüfungsfeststellungen wurde von der Finanzstrafbehörde I. Instanz am 11. Juni 2004 eine Anzeige wegen des Vorwurfs von

Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.1 FinStrG gegen den verantwortlichen Geschäftsführer der GmbH, den Beschuldigten, bei der Staatsanwaltschaft Salzburg erstattet, wobei gemäß § 53 Abs.1 lit.b FinStrG das Gericht zur Ahndung von Finanzvergehen zuständig ist, wenn das Finanzvergehen vorsätzlich begangen wurde und der Wertbetrag, nach dem sich die Strafdrohung richtet (strafbestimmender Wertbetrag), die Summe von Euro 75.000,00 übersteigt.

Begründet wurde die Anzeige damit, dass der Beschuldigte vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht einerseits durch Abgabe einer unrichtigen Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1997 durch Geltendmachung von Betriebsausgaben auf Grund fingierter Rechnungen der Fa. e Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 iHv ATS 1363.060,00 (€ 99.057,43) sowie andererseits durch Nichtabgabe von Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1997, 1998, 1999 und 2000 Einkommensteuern iHv von insgesamt ATS 889.764,00 (€ 64.661,47) verkürzt habe.

Auf Grund dieser Anzeige ist es schließlich am 3. und 31. Mai 2005 zur Hauptverhandlung vor dem Landesgericht Salzburg als Schöffengericht gekommen, wobei der Beschuldigte mit Urteil vom 31. Mai 2005, 36 Hv 43/05a, von dem gegen ihn erhobenen Anklagevorwurf wegen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.1 FinStrG gemäß § 214 Abs.2 FinStrG wegen Unzuständigkeit des Gerichtes freigesprochen wurde.

Begründet wurde diese Entscheidung damit, dass die Zuständigkeit des Schöffensenates sich auf die Entscheidung über die wegen Finanzvergehen nach § 33 Abs.1 FinStrG erhobene Anklage beschränke. Dem Angeklagten sei der im § 33 Abs.1 FinStrG geforderte Vorsatz hinsichtlich Abgabe einer unrichtigen Körperschaftssteuererklärung für das Jahr 1997 nicht nachzuweisen, weshalb bei Wegfall des Vorsatzes das Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs.1 FinStrG in die Zuständigkeit der Finanzstrafbehörde falle. Hinsichtlich der Einkommensteuern für die Jahre 1997 bis 2000 liege der unter Anklage gestellte Verkürzungsbetrag iHv € 64.661,47 unter der für die gerichtliche Zuständigkeit maßgebenden Grenze (§ 53 Abs.1 lit.a FinStrG), weshalb mit einem Freispruch gemäß § 214 Abs.2 FinStrG wegen Unzuständigkeit des Gerichtes vorzugehen gewesen sei.

Nach dem daraus folgenden Übergang der Finanzstrafsache in die finanzstrafbehördliche Zuständigkeit hat der Spruchsenat beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land als Finanzstrafbehörde erster Instanz mit Erkenntnis vom 7. März 2006, StrNr. 91/2003/00000-001, das gegen den Beschuldigten mit Bescheid vom 11. Juni 2004 (Anzeige an die Staatsanwaltschaft Salzburg) eingeleitete Finanzstrafverfahren eingestellt.

Begründet wurde diese Entscheidung im Wesentlichen damit, der Beschuldigte sei zwar die zentrale Figur der d gewesen, aber in wirtschaftlicher Hinsicht gleichsam mit dem Rücken zur Wand gestanden. Er sei nicht in der Lage gewesen, sich an der Aufbringung des Stammkapitals der GmbH zu beteiligen. Auch habe er nicht über ein Einkommen verfügt, sodass nicht klar gewesen sei, wovon er in der Entwicklungsphase leben sollte. Daher hätten ihm die Gesellschafter der GmbH in der Gründungsphase die Übernahme der Geschäftsführung und einen Gesellschaftsanteil im Ausmaß von 20 % angeboten, wobei er den entsprechenden Anteil am Stammkapital nicht bezahlen hätte müssen, sondern dies von den Gesellschaftern übernommen worden sei. Während der Entwicklungsphase sollte der Beschuldigte zwar keine Geschäftsführerbezüge oder sonstige Bezahlungen erhalten, aber die für seinen Lebensaufwand nötigen Beträge aus der Gesellschaft bis zu ATS 50.000,00 monatlich entnehmen dürfen. Diese Beträge sollten ein Darlehen darstellen, welches der Beschuldigte dann mit 5,25 % verzinst zurückzahlen sollte, wenn die GmbH aus der Entwicklungs- in die Produktions- und Vertriebsphase treten und Gewinne erwirtschaften würde. Diese Rückzahlungen sollten aus seinen 20%igen Gewinnanteilen geleistet werden, gleichzeitig sollte er dann aber auch ein Geschäftsführergehalt beziehen.

Der Erstsenat ist zum Schluss gekommen, dass nicht festgestellt werden könne, dass der Beschuldigte vom dem die steuerlichen Belange der GmbH, aber niemals die des Beschuldigten, wahrnehmenden Steuerberater f darauf hingewiesen worden wäre, er müsse sich um die Versteuerung seiner Geldentnahmen vom Konto der GmbH selbst kümmern. f habe die vom Beschuldigten getätigten Entnahmen als Geschäftsführerbezüge auf dem Konto "Geschäftsführerbezüge" verbucht und habe auch in einem Geschäftsplan für das Jahr 1999 angegeben, dass der Beschuldigte als Geschäftsführer über Fixbezüge iHv monatlich brutto ATS 55.000,00, 14 x im Jahr, verfüge. Dazu wäre eine erfolgsorientierte Entlohnung nach Aufnahme von Produktion und Vertrieb gekommen. Dies habe nicht den Vereinbarungen entsprochen und sei auch nicht mit dem Beschuldigten besprochen worden. Die GmbH sei schließlich, ohne dass der Roboter entwickelt worden wäre, gescheitert und es sei im Jahr 2003 der Konkurs eröffnet worden.

In der rechtlichen Beurteilung hat der Senat schließlich hiezu festgestellt, dass der Beschuldigte in den Jahren 1997 bis 2000 vereinbarungsgemäß Darlehensleistungen, die er zurückzahlen hätte müssen bzw. immer noch zurückzahlen müsse, bezogen habe. Eine Hinterziehung von Einkommensteuern könne darin nicht erblickt werden.

Die Betriebsprüfung über die Jahre 1997 bis 2000 habe weiters ergeben, dass der Körperschaftsteuererklärung für 1997 unter anderem eine fingierte Rechnung der

norwegischen e iHv ATS 8 Mio zu Grunde gelegt worden sei. Der Beschuldigte habe vom Steuerberater die Ausbuchung der Rechnung verlangt und in weiterer Folge die Körperschaftsteuererklärung unterschrieben, wobei er zu diesem Zeitpunkt gemeint habe, die Sache mit dieser norwegischen Rechnung sei bereinigt, weshalb ihm keine fahrlässige Abgabenverkürzung vorgeworfen werden könnte.

Demzufolge sei das Finanzstrafverfahren gegen den Beschuldigten gemäß § 136 FinStrG einzustellen gewesen.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Amtsbeauftragten vom 21. April 2006 wegen Einstellung des Verfahrens hinsichtlich der Verkürzung von Einkommensteuern für die Jahre 1997 bis 2000 iHv insgesamt ATS 889.764,00 (€ 64.661,47).

Die Berufung wird u.a. damit begründet, dass nach Aussage des steuerlichen Vertreters der d diese Geschäftsführerbezüge Einkünfte aus selbständiger Arbeit gewesen seien, weil der Beschuldigte eine Sperrminorität betreffend die GmbH gehabt habe. Diese Aussage decke sich auch mit den Aufzeichnungen des Lohnsteuerprüfers in der vorangegangenen Lohnsteuerprüfung im Jahre 1999. Der Erstsenat sei, dem Vorbringen des Beschuldigten folgend, davon ausgegangen, dass es sich bei den monatlichen Auszahlungen an den Beschuldigten in den Zeiträumen 1997 bis 2000 um keine Geschäftsführerbezüge, die zu versteuern gewesen wären, handelte, sondern um Darlehen. Zwar lägen nach Ansicht des Spruchsenates belastende Umstände gegen den Beschuldigten, wie etwa der Jahresplan 1999, die Verbuchung der Entnahmen auf dem Konto "Geschäftsführerbezüge" und die Aussage des Steuerberaters f usw. vor, jedoch seien diese auf die Person des f zurückzuführen, der sowohl die Verbuchungen vorgenommen als auch den Jahresplan erstellt habe. Der Beschuldigte mag durchaus überzeugend auf den Spruchsenat gewirkt haben, es werde jedoch übersehen, dass dieser nicht zur Wahrheit verpflichtet gewesen sei, f als Auskunftsperson hingegen schon. Ebenso lägen nach der Aktenlage auch weitere ausreichende Beweise, wie Verbuchung der Beträge im Rechenwerk, der Jahresplan 1999 etc. vor, die den Beschuldigten erheblich belasten würden, welche bei der Beweiswürdigung nicht entsprechend berücksichtigt worden seien. Zu beachten sei auch, dass die Darlehensvariante erst im Strafverfahren vorgebracht worden sei. Zudem habe f laut Aussage vom 11. Mai 2004 den Beschuldigten hinsichtlich der Besteuerung der strafgegenständlichen Barauszahlungen als Geschäftsführerbezüge hingewiesen. Weiters hätte die Darlehensvariante bei der d zu einem steuerlichen Nachteil geführt, da ein Darlehen der d an den Alleingeschäftsführer mit 20%iger Beteiligung und einer Sperrminorität, mit dem dieser einen hohen faktischen Einfluss auf die d gehabt habe, ohne irgendwelche Vereinbarungen, eine verdeckte

Gewinnausschüttung darstellen würde. Die Geschäftsführerbezugsvariante würde zu keinen weiteren Verpflichtungen der GmbH führen, da die Versteuerung dieser Beträge als Einkünfte aus selbständiger Arbeit beim Geschäftsführer liegen würde. Es sei nicht anzunehmen, dass der steuerliche Vertreter auf eine Variante zum Nachteil der GmbH eingegangen wäre. Es sei auch nicht nachvollziehbar, weshalb die GmbH dem Beschuldigten ein Darlehen ohne eine entsprechende Sicherheit geben sollte, wenn auf Grund der fraglichen Umsetzung des Projektes und der schlechten finanziellen Ausgangslage ein Gewinn und damit eine Rückzahlung der angeblichen Darlehen von der d nicht erwartet werden habe können. Ein weiteres Indiz gegen die Darlehensvariante sei, dass kein schriftlicher Darlehensvertrag vorliege. Auch sei kein genauer Rückzahlungstermin festgesetzt worden. Ebenso habe es keine Rückzahlungsmodalitäten und auch keine Sicherheiten gegeben, der Kreditrahmen sei zudem nicht festgesetzt worden. Der Rückzahlungsabsicht des Darlehens aus künftigen Gewinnen fehle auch die Ernsthaftigkeit, da im Zeitpunkt der angeblichen Darlehensvereinbarung sich die GmbH in einer wirtschaftlich schlechten Situation befunden habe. Noch im Jahr 2000, dem vierten Jahr der Gründung, seien die Erfolgsaussichten schlecht gestanden. Außerdem sei den Gesellschaftern der d von Anfang an bewusst gewesen, dass bei Nichteintritt von Gewinnen mangels Sicherheit und mangels Vermögens des Beschuldigten mit keiner Einbringlichkeit des Darlehens beim Beschuldigten gerechnet werden habe können. Dies spreche ebenfalls gegen die Darlehensvariante. Selbst wenn man der Darlehensvariante des Beschuldigten folgen würde, sei für den Beschuldigten nichts gewonnen, da die d, für die er als Geschäftsführer verantwortlich gewesen sei, diese als verdeckte Gewinnausschüttung versteuern hätte müssen. Dies sei jedoch nicht geschehen. Würde man dem Beschuldigten Glauben schenken, hätte dieser für ca. vier Jahre Entwicklungsarbeit und Geschäftsführertätigkeit nichts erhalten bzw. sei er danach für vier Jahre umsonst tätig gewesen. Aus der Aktenlage gehe auch nicht hervor, dass der Masseverwalter Darlehensforderungen gegen den Beschuldigten gestellt hätte. Ein weiters Indiz dafür, dass kein Darlehen vereinbart worden sei.

Es werde daher beantragt, den damaligen Steuerberater, Herrn f, und die damalige Betriebsprüferin Frau g als Zeugen zum Beweis dazu einzuvernehmen, dass die streitgegenständlichen Gehaltzahlungen auch als solche und nicht als Darlehenszahlungen gedacht gewesen seien und der Beschuldigte vom erstgenannten Zeugen auch dahingehend aufmerksam gemacht worden sei, dass er diese Zahlungen im inkriminierten Zeitraum als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zu versteuern habe. Weiters werde beantragt, die hinsichtlich der in der Stellungnahme des Amtsbeauftragten vom 15. September 2005 unter

Punkt 2. bezeichneten Tathandlungen einem Schuldspruch nach § 33 Abs.1 FinStrG zu unterziehen, sowie eine tat- und schuldangemessene Strafe zu verhängen.

In der mündlichen Verhandlung vom 22. Juli 2008 hat der Amtsbeauftragte schließlich seine Beweisanträge zurückgezogen, siehe Verhandlungsprotokoll.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 119 Abs.1 Bundesabgabenordnung (BAO) sind vom Abgabenpflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabenpflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsmäßig erfolgen. Gemäß Abs.2 leg.cit. dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen und für die Festsetzung der Abgaben bilden.

Die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wird somit durch Unterlassung der Bekanntgabe maßgeblicher Umstände wie durch unrichtige oder unvollständige Bekanntgabe verletzt.

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 Abs. 1 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

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 § 34 Abs.1 FinStrG macht sich einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer die im § 33 Abs.1 bezeichnete Tat fahrlässig begeht. § 33 Abs.3 gilt entsprechend.

Gemäß § 8 Abs.2 FinStrG handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

Der Berufungssenat hat nunmehr festzustellen, ob der vom Amtsbeauftragten in seiner Berufung gegen den Beschuldigten erhobene Tatvorwurf, er habe als Abgabepflichtiger vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht Einkommensteuern für die Veranlagungsjahre 1997 bis 2000 (ATS 65.332,00 für 1997, ATS 268.000,00 für 1998, ATS 202.932,00 für 1999 und ATS 353.500,00 für 2000, insgesamt sohin ATS 889.764,00/€ 64.661,47) verkürzt, indem er Geschäftsführerbezüge darstellende Einnahmen und sohin erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit gegenüber der Abgabenbehörde verheimlichte und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.1 FinStrG begangen, zu Recht besteht.

Hiezu wird vom Berufungssenat vorerst auf das Abgabenverfahren verwiesen:

Infolge der o.a. Betriebsprüfungen hat das Finanzamt Salzburg-Land mit Datum 25. April 2007 Einkommensteuerbescheide betreff die verfahrensgegenständlichen Jahre 1997 bis 2000 erlassen. Hierbei wurden von der Abgabenbehörde vom Beschuldigten vom Bankkonto der d vorgenommene und vom Steuerberater der GmbH auf dem Konto Geschäftsführerbezüge (Kto. 530) verbuchte Barabhebungen (1997: ATS 290.000,00, 1998: ATS 750.000,00, 1999: ATS 605.000,00, 2000: ATS 935.000,00) als Einkünfte aus selbständiger Arbeit qualifiziert.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2000 wurde vom Beschuldigten unter Hinweis darauf, dass es sich bei den vom Bankkonto der GmbH von ihm behobenen Geldbeträgen um zu verzinsende Darlehen der GmbH an ihn zur Besteitung seines Lebensunterhaltes und nicht um Einkünfte gehandelt habe, Berufung erhoben.

Das Finanzamt Salzburg-Land hat mit Berufungsvorentscheidungen vom 8. November 2007 diese Berufung gegen die o.a. Bescheide mit der Begründung, dass die Beteiligung des Beschuldigten an der d zwar nur 20 % betrage, ihm im Gesellschaftsvertrag jedoch eine Sperrminorität eingeräumt worden sei und er dadurch einen wesentlichen Einfluss auf die Gesellschaft gehabt habe, weshalb das in Form von Honorarnoten zugeflossene Einkommen daher den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen gewesen sei, abgewiesen.

In der hierauf an die Abgabenbehörde II. Instanz gerichtete Berufung hat der Beschuldigte auf die Ausführungen in seiner vorangegangenen Berufung verwiesen.

Das Finanzamt Salzburg-Land hat mit zweiter Berufungsvorentscheidung vom 11. April 2008 die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 1998 infolge Festsetzungsjährungsverjährung aufgehoben.

Mit zweiter Berufungsvorentscheidung vom selben Tag wurde der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 stattgegeben und die angefochtenen Bescheide aufgehoben.

Hiezu wurde wie folgt ausgeführt:

"Der Berufungswerber bekämpft die Festsetzung der Einkommensteuer für 1999 und 2000 mit der Begründung, es habe sich bei den als Einkünfte der Besteuerung unterzogenen Beträge nicht um solche, sondern um ein "steuerfreies Darlehen" gehandelt.

Unbestritten ist, dass der Berufungswerber von der h (in der Folge: "Fa. i") deren Gesellschafter (der Anteil von 20 % wurde über einen Treuhänder gehalten) und Geschäftsführer er war, monatliche Zahlungen von 1997 bis zumindest 2000 erhalten hatte, die weder dem Lohnsteuerabzug unterzogen noch der Einkommensteuer unterworfen worden waren.

Gemäß § 21 Bundesabgabenordnung (BAO) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen In wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Der Berufungswerber war Geschäftsführer der Fa. i und erhielt regelmäßige monatliche Zahlungen. Dieser erste Anschein entspricht den üblichen Vereinbarungen, nach denen der Erbringung der Geschäftsführungstätigkeit eine entsprechende Honorierung gegenüber steht.

Eine Tätigkeit als Geschäftsführer ohne Entlohnung wäre völlig unüblich und nur durch ein Naheverhältnis zwischen Geschäftsführer und Gesellschaft(ern) erklärbar, das im vorliegenden Fall jedoch nicht gegeben ist.

Wenn nun die Zahlungen der Fa. i keinen Geschäftsführerbezug, sondern ein Darlehen darstellen sollen, stellt sich die Frage, wie und wann die Honorierung der Tätigkeit des Berufungswerbers erfolgte und aus welchen Mitteln das Darlehen zurückgezahlt werden sollte. Dazu wurden in der Hauptverhandlung des gegen den Berufungswerber beim Landesgericht Salzburg anhängig gewesenen Finanzstrafverfahrens Aussagen gemacht.

Zunächst ist dem Hauptverhandlungsprotokoll zu entnehmen, dass sowohl der Berufungswerber als auch der ehemalige Gesellschafter der Fa. i j als Zeuge über die Gegenleistung für die Geschäftsführungstätigkeit widersprüchliche Angaben machten. Einerseits wird angegeben, dass durch die Arbeitsleistung der Erwerb der 20 %igen Beteiligung abgegolten werden sollte (Hauptverhandlung vom 3.5.2005, Aussage des Berufungswerbers, Protokoll S. 4, 7, 11, 13; fortgesetzte Hauptverhandlung vom 31.5.2005, Aussage Zeuge Dr. Pflanzl, Protokoll S. 8), anderseits wurde als Gegenleistung für die

Geschäftsleitungstätigkeit der zu erwartende Gewinnanteil angegeben (Hauptverhandlung vom 3.5.2005, Aussage des Berufungswerbers, Protokoll S. S. 8, 11 unten; fortgesetzte Hauptverhandlung vom 31.5.2005, Aussage Zeuge Dr. Pflanz!, Protokoll S. 6).

Der Darstellung, die Arbeitsleistung als Geschäftsführer sei als Entgelt für den Erwerb der 20 %igen Beteiligung (für den der Berufungswerber nicht die erforderlichen Mittel hatte: Hauptverhandlungsprotokoll vom 3.5.2005, 5, 3 und 4; fortgesetzte Hauptverhandlung vom 31.5.2005, 5, 8) stehen das Firmenbuch, die Eröffnungsbilanz und die – vom Berufungswerber eigenhändig unterschriebene – Gesellschafterliste entgegen, aus denen hervorgeht, dass das Stammkapital der Fa. i in Höhe von ATS 500.000 zur Gänze einbezahlt war. Davon abgesehen fehlen auch jegliche Anhaltspunkte dafür, nach welchen Kriterien und vom wem der Zeitpunkt festgelegt werden sollte, zu dem durch die Geschäftsführertätigkeit der Beteiligungserwerb "abgearbeitet" sein sollte (zum Vergleich: Geschäftanteil ATS 100.000, monatliche Zahlungen der Fa. i Im Jahr 1998 ATS 55.000) bzw. in welcher Höhe die Arbeitsleistung des Berufungswerbers zu bewerten sei. Nicht zuletzt hätte die Nichteinzahlung des Stammkapitals der Bestimmung des § 6a GmbHG widersprochen. Aus diesen Gründen kann dieser Darstellung nicht gefolgt werden; zumal eine fiktive Bewertung der Arbeitsleistung den Betrag der zu leistenden Beteiligung bereits nach wenigen Monaten hätte erreichen müssen, was jedoch offenbar ohne jeden Einfluss auf die Entlohnung bzw. Nichteinzahlung des Berufungswerbers blieb.

Aber auch die Behauptung, die Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit hätte aus den zu erwartenden Gewinnanteilen erfolgen sollen, kann in keiner Weise überzeugen. Ein Anteil am (auszuschüttenden) Gewinn steht nicht dem Geschäftsführer, sondern dem Gesellschafter zu, und zwar nicht auf Grund seiner Tätigkeit für die Gesellschaft, sondern ausschließlich auf Grund seiner Beteiligung. Dem Berufungswerber wäre bei seiner Beteiligung auch ohne seine Tätigkeit als Geschäftsführer ein Gewinnanteil - ebenso wie den beiden Mitgesellschaftern - zugestanden. Das bedeutet, dass er im Ergebnis seine Geschäftsführertätigkeit jahrelang völlig ohne Entgelt ausgeübt hätte, obwohl seine Bedeutung für die Gesellschaft offensichtlich als überragend wahrgenommen wurde (Hauptverhandlungsprotokoll vom 3.5.2005, S. 12; fortgesetzte Hauptverhandlung vom 31.5.2005, S. 6). Dieses Ergebnis ist, da es nicht durch eine Nahebeziehung des Berufungswerbers zur Fa. i oder zu den Mitgesellschaftern erklärt werden kann, so absurd, dass darauf nicht weiter eingegangen zu werden braucht.

Aber auch die Bilanzen der Fa. i sprechen mangels Ausweises eines Darlehens an den Berufungswerber ebenso gegen diese Annahme wie der Umstand, dass das behauptete

Darlehen Im Konkurs der Fa. i nicht eingeklagt wurde und somit nicht einmal in kleinsten Teilbeträgen eine Rückzahlung erfolgte.

Damit sind wirtschaftlich betrachtet die Zahlungen der Fa. i an den Berufungswerber als Darlehen nicht zu erklären.

Hingegen sprechen die Regelmäßigkeit dieser Zahlungen, ihre Kontinuität ihr Bezug zu den monatlichen Lohnzahlungszeiträumen und der Umstand, dass zumindest im Jahr 1998 (für dieses Jahr liegt eine Aufstellung mit der Bezeichnung "Geschäftsführerbezug" vor) jeweils für Juni und Dezember eine "Sonderzahlung" von ATS 35.000 erfolgte (die monatlichen Zahlungen wurden jeweils in zwei Teilbeträgen zu ATS 35.000 und 20.000 geleistet), für eine typische Gehaltszahlung. Dass es sich wirtschaftlich nicht um ein Darlehen, sondern um einen laufenden Bezug handelte, hat auch der Steuerberater der Fa. i erkannt, indem er diese Zahlungen nicht als Aktivposten (Darlehensforderung), sondern als Aufwand mit der Bezeichnung Geschäftsführerbezüge und Geschäftsführerentgelt verbuchte.

Zur Abrundung sei noch angeführt, dass der Berufungswerber in der Hauptverhandlung angegeben hat (Protokoll S. 7), dass "alles mündlich vereinbart" war und über so grundlegende Dinge wie Aufbringung bzw. Finanzierung des Geschäftsanteiles, Darlehensgewährung, Verrechnung mit Gewinnanteilen usw. keinerlei schriftlichen Unterlagen angefertigt wurden.

Somit sind in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die gegenständlichen Zahlungen steuerlich nicht als Darlehen, sondern als Geschäftsführerbezüge zu behandeln.

Der Berufung kommt jedoch im Ergebnis aus einem anderen Grund Berechtigung zu.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z lit. b EStG sind Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt. Eine wesentliche Beteiligung im Sinn des § 22 Z 2 EStG liegt vor, wenn der Anteil einer Person am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

Der Berufungswerber war durch die Bestimmung im Punkt X des Gesellschaftsvertrages, der für bestimmte namentlich aufgezählte Geschäfte die Zustimmung des Berufungswerbers erfordert (sog. Sperrminorität), teilweise frei von Weisungen durch die Generalversammlung. Es ist daher zu prüfen, ob seine Tätigkeit als Geschäftsführer sonst die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist.

Die Anstellung des Geschäftsführers einer GmbH kann in steuerrechtlicher HInsicht auf Grund eines Dienstvertrages, aber auch auf Grund eines so genannten freien Dienstvertrages, eines Werkvertrages oder eines bloßen Auftrages erfolgen (VwGH 15.7.1998, 97/13/0169). Die im Wirtschaftsleben üblichere Vertragsgestaltung betreffend die Ausübung einer Geschäftsführertätigkeit ist die eines Dienstvertrages. Es ist daher zweckmäßig, das Tätigkeitsbild eines Geschäftsführers zunächst danach zu untersuchen, ob es die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, und jene Merkmale, die allenfalls für einen Werkvertrag sprechen, in ihrer Bedeutung den für ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmalen gegenüberzustellen. Finden sich Merkmale beider Vertragstypen, so sind die überwiegenden Merkmale maßgebend (VwGH 30.11.1993, 89/14/0300; VwGH 19.12.2000, 99/14/0166).

Ein Dienstverhältnis im steuerlichen Sinn liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Seinem Wesen nach stellt das Dienstverhältnis daher ein Dauerschuldverhältnis dar, bei dem sich der Arbeitnehmer verpflichtet, die Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich zu erbringen (VwGH 27.6.1989, 88/14/0112; 24.9.2003, 2000/13/0182). Demgegenüber handelt es sich bei einem Werkvertrag, bei dem ein bestimmter Arbeitserfolg oder ein Werk zugesagt wird, um ein Zielschuldverhältnis, das häufig auch durch Stellung eines Vertreters oder durch Beziehung von Hilfskräften erbracht werden kann. Unter dem Begriff eines Werkes im Sinne des § 1165 ABGB kann nicht allein die Herstellung einer körperlichen Sache, sondern können vielmehr auch ideelle, unkörperliche, also geistige Werke verstanden werden (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223).

Die Legaldefinition des Dienstverhältnisses enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines solchen sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers (VwGH 2.5.10.1994, 90/14/0184).

Infolge der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG (s.o.) ist das Fehlen der Weisungsgebundenheit im gegenständlichen Fall ohne Einfluss auf die Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis vorliegt. Es sei jedoch angemerkt, dass es für eine Weisungsgebundenheit – und damit für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses – spricht, wenn der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH 21.12.1003, 90/14/0103; 23.5.2000, 97/1410167). Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen

(VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Sie zeigt sich ua. in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmitteln durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringt eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwider läuft (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

Demnach überwiegen im gegenständlichen Fall die Merkmale des Dienstverhältnisses. Der Berufungswerber hat sich als alleiniger Geschäftsführer zur (Dienst-)Leistung verpflichtet, was ausschließt, dass er nur die Erbringung einzelner Arbeiten schuldete. Dass er dabei auf den Geschäftsbetrieb des Unternehmens durch entsprechende Gestaltung seiner Arbeitszeit und seine Anwesenheit im Betrieb Rücksicht nehmen musste, liegt auf der Hand und bewirkte seine Einbindung in die Arbeitsabläufe. Auch der zeitliche Umfang der Tätigkeit, die eine solche für einen zweiten Auftraggeber im Hinblick auf den Aufgabenbereich offensichtlich nicht zugelassen hatte, deutet auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Schließlich spricht auch der Umstand, dass sich der Berufungswerber bei Ausübung seiner Geschäftsführungsfunktion ohne Zustimmung der Generalversammlung, in welcher er nicht über die erforderliche Mehrheit verfügte, nicht vertreten lassen konnte, klar für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Wäre an dieser Stelle noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit möglich, so wären noch weitere Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, wie das Fehlen des für eine selbständige Tätigkeit typischen Unternehmerrisikos, heranzuziehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Ein Unternehmerwagnis liegt insbesondere dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus Eigenem getragen werden müssen (VwGH 6.4.19881 87/13/0202; VwGH 21.12.1993/ 90/14/0103; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167).

Im Vordergrund des Merkmals des Unternehmerwagnisses steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben. Dabei kommt es nicht auf die Vertragsgestaltung, sondern auf die tatsächlichen Verhältnisse an (VwGH 23.4.2001, 2001/14/0052).

Das Unternehmerrisiko kommt auch darin zum Ausdruck, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und

solcherart den Umfang seines Tätigwerdens bzw. dessen wirtschaftlichen Erfolg selbst zu bestimmen (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). Das Merkmal eines Unternehmerrisikos, wonach sich Erfolg und Misserfolg einer Tätigkeit unmittelbar auf die Höhe der Tätigkeitseinkünfte auswirken, spricht zwar für eine selbständige ausgeübte Tätigkeit. Dieses Merkmal ist aber für sich allein noch nicht entscheidend und kann auch auf Dienstverhältnisse zutreffen (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223).

Auch nach diesem Kriterium liegt im vorliegenden Fall ein Dienstverhältnis vor, da es der Berufungswerber im Rahmen seiner Geschäftsführungsfunktion nicht in der Hand hatte, „Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und solcherart den Umfang seines Tätigwerdens selbst zu bestimmen“; dieser Umfang ergab sich vielmehr aus den Erfordernissen seiner Funktion. Weiters ist der Gewinn- und Verlustrechnung der Fa. i zu entnehmen, dass diese dem Berufungswerber Reisekosten ersetzte, was dem Vorliegen eines Unternehmerrisikos auf Seite des Berufungswerbers eindeutig widerspricht.

Liegt ein Dienstverhältnis vor, dann sind die Einkünfte des Arbeitnehmers solche aus nichtselbständiger Arbeit, und der Arbeitgeber hat Lohnsteuer von den Bezügen des Arbeitnehmers einzubehalten (§ 78 Abs. 1 EStG). Eine Veranlagung des Arbeitnehmers findet nur von Amts wegen in den Fällen des § 41 Abs. 1 EStG oder auf Antrag statt. Da weder die in § 41 Abs. 1 genannten Voraussetzungen, noch ein Antrag des Berufungswerbers auf Vornahme einer Veranlagung vorliegen, hätten die angefochtenen Bescheide nicht ergehen dürfen und sind daher als rechtswidrig aufzuheben.“

Der Berufungssenat führt hiezu aus:

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 fallen unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs.2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden (insbesondere somit die Bezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern von Kapitalgesellschaften). Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Folgt man der im Grunde durchaus fundierten, im Volltext zitierten, o.a. stattgebenden zweiten Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Salzburg-Land vom 11. April 2008, so wären die an den Beschuldigten durch Bankabhebungen bei der i GmbH erfolgten "Honorar-Zahlungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und damit als lohnsteuerpflichtig zu qualifizieren gewesen. Bei dieser zweiten Berufungsvorentscheidung wurde jedoch im Gegensatz zur abweisenden ersten Berufungsvorentscheidung vom 8. November 2007 nicht auf den Umstand Rücksicht genommen, dass der Beschuldigte an der i GmbH mit 20 % zwar

nicht wesentlich beteiligt war, jedoch für bestimmte Gesellschafterbeschlüsse (aufgelistet unter Punkt X des Gesellschaftsvertrages vom 3. Oktober 1997) eine Sperrminorität seinerseits vorgelegen hat, sodass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Beteiligung des Beschuldigten an der GmbH als wesentlich zu werten war. Somit stellen Gehaltszahlungen einer GmbH an einen wesentlich Beteiligten Gesellschaftergeschäftsführer aber Einkünfte aus selbständiger Arbeit dar.

Der Umstand, dass leitende Funktionäre der Finanzverwaltung im gegenständlichen Fall hinsichtlich der abgabenrechtlichen Beurteilung nicht konform gegangen sind und daher nach Variante I dem Beschuldigten vorzuwerfen wäre, er habe als Geschäftsführer der i GmbH die diesbezüglichen Lohnsteuern nicht einbehalten und nicht abgeführt, nach Variante II er aber unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht Einkommensteuererklärungen nicht eingereicht habe, wodurch bescheidmäßig festzusetzende Abgaben nicht vorgeschrieben worden sind, ist ein markantes Argument der Verteidigung zu Gunsten eines Einwandes, wonach der Beschuldigte eine Verkürzung an Einkommensteuern in einer zu konkretisierenden Erhebungsform nicht vorsätzlich begangen hat.

Es verbleibt somit nach Ansicht des Berufungssenates lediglich der Vorwurf, dass der Beschuldigte fahrlässig seine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht dadurch verletzt hat, dass er unter Außerachtlassung der ihm gebotenen, möglichen und zumutbaren Sorgfalt nicht erkannt hat, dass er einen derartigen abgabenrechtlichen Sachverhalt verwirklichen könnte. Es erscheint nämlich für einen erfahrenen Geschäftsführer und Akademiker, auch wenn dieser das Schwergewicht seiner Aufmerksamkeit auf wissenschaftliche Aspekte gelenkt haben mag, völlig unglaublich, auch bei angenommenen bloß laienhaften Basiswissen über abgabenrechtliche Zusammenhänge, bei Anwendung der ihm gebotenen, möglichen und zumutbaren Sorgfalt über Jahre hinweg Geldbeträge in großer Höhe vereinnahmen zu können, ohne dass ihm nicht der Widerspruch zu einem Grunderkenntnis des österreichischen Wirtschaftslebens aufgefallen wäre, nämlich dass in der Gesamtschau der Fiskus einen Anteil an den Bruttobezügen in der einen oder anderen Form, sei es als Einkommensteuer, als Lohnsteuer oder als Kapitalertragsteuer verlangte, wenn ihm nur der Vorgang zur Kenntnis gelangen würde. Hätte der Beschuldigte aber bei den Abgabenbehörden Nachforschungen unter ausreichender Darlegung des Sachverhaltes angestellt, inklusive seiner einer wesentlichen Beteiligung gleichkommenden Stellung als Gesellschafter, hätte er auch zweifellos über die tatsächliche Einkommensteuerpflicht derartiger Auszahlungen an ihn Kenntnis erlangt.

Der Beschuldigte hat daher Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs.1 FinStrG sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht erfüllt.

Die vom Berufungssenat festgestellten bloß fahrlässigen Abgabenverkürzungen begrenzen sich auf die Veranlagungsjahre 1998 bis 2000, da die Verkürzung für 1997 bereits absolut verjährt ist.

Zur Strafbemessung:

Gemäß § 23 Abs.1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung zunächst die Schuld des Täters. Nach Abs.2 und 3 dieser Bestimmung sind bei der Bemessung der Strafe dabei die Erschwerungs- und die Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen, aber auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Gemäß § 34 Abs.4 FinStrG werden Abgabenverkürzungen im Sinne des § 34 Abs.1 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Der Strafrahmen beträgt daher im gegenständlichen Fall € 59.913,82.

Hielten sich die Milderungs- und Erschwerungsgründe die Waage und wäre von durchschnittlichen wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnissen der Beschuldigten auszugehen, ergibt sich ein Ausgangswert von rund € 30.000,00.

Den mildernden Umständen der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenseitheit der Beschuldigten und dem gewichtigen Aspekt des Wegfalles der Spezialprävention infolge des zwischenzeitigen langjährigen Wohlverhaltens und der erfolgten Beendigung der Erwerbstätigkeit des Beschuldigten steht lediglich der Umstand einer Mehrzahl deliktischer Angriffe als erschwerend gegenüber, sodass dieser Ausgangswert auf € 21.000,00 zu verringern war.

Die überlange Verfahrensdauer berechtigt, einen Abschlag von einem Drittel auf verbleibend € 14.000,00 vorzunehmen.

Aufgrund der Erwerbs- und Vermögenslosigkeit des Beschuldigten ist dieser Betrag nochmals um die Hälfte zu verringern.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 363,00 festzusetzen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 22. Juli 2008