

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Salzburg 2 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Dr. Richard Tannert, die Richterin Dr. Doris Schitter und die fachkundigen Laienrichter Mag. Robert Soder und Johann-Peter Höflmaier in der Finanzstrafsache gegen A, geb. xxxx, ehem. selbständiger Lohnbuchhalter, whft. XXX, vertreten durch Dr. Johannes Maria Weinknecht, Wirtschaftstreuhänder, Platzl 5, 5020 Salzburg, wegen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 und 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und fahrlässige Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG über die Berufung (Beschwerde) des Amtsbeauftragten Hofrat Dr. Josef Inwinkl vom 5. Oktober 2010 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde vom 2. Oktober 2009, StrNr. 091/2008/00186-001, in der Sitzung am 13. August 2014 nach in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten sowie der Schriftführerin Sabine Hasenöhrl, jedoch in Abwesenheit eines Vertreters der belangten Behörde, durchgeföhrter mündlicher Verhandlung folgendes Erkenntnis gefällt:

I. Der als Beschwerde im Sinne des § 151 FinStrG idgF zu qualifizierende Berufung des Amtsbeauftragten wird teilweise Folge gegeben und das bekämpfte Erkenntnis des Spruchsenates dahingehend abgeändert, dass es zu lauten hat:

1. A ist schuldig, er hat als abgabepflichtiger Unternehmer im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Stadt vorsätzlich

a. unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in den Jahren 2005 bis 2007 betreffend die Veranlagungsjahre 2003 bis 2006 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 20.760,00 (2003: € 4.820,00 + 2004: € 4.020,00 + 2005: € 6.303,33 + 2006: € 5.616,67) und an Einkommensteuer in Höhe von € 24.122,94 (2003: € 6.026,51 + 2004: € 7.051,78 + 2005: € 6.067,96 + 2006: € 4.976,69) bewirkt, indem er seine gewerbliche Betätigung als selbständiger Lohnverrechner und die von ihm dabei erzielten Umsätze und Erlöse gegenüber dem Fiskus verheimlicht hat und keine Abgabenerklärungen beim Finanzamt eingereicht hat, wodurch für 2003 und 2004 die bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben zu niedrig wurden und für 2005 und 2006 diese infolge Unkenntnis der Behörde von der

Entstehung des Abgabenanspruches nicht bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist festgesetzt werden konnten, sowie

b. unter Verletzung seiner Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen, welche er nicht abgegeben hat, betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis März 2008 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 1.200,00 (pro Monat € 400,00) bewirkt und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG [zu den Fakten Pkt. a.) und nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (zu den Fakten Pkt. b.) begangen, weshalb über ihn gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

**€ 14.000,00**

**(in Worten: Euro vierzehntausend)**

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

**acht Wochen**

verhängt werden.

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

2. Der gegen A unter der StrNr. 091/2008/00186-001 wegen des Vorwurfs, er habe fahrlässig betreffend die Veranlagungsjahre 2003 bis 2006 unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht Einkommensteuern verkürzt, weil er bei seiner selbständigen Lohnverrechnung für die B-KG betrügerisch aquirierte fremde Löhne der Arbeitnehmer nicht als eigene Einkünfte gegenüber der Abgabenbehörde angegeben hat, anhängige Finanzstrafverfahren wird im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten gemäß § 136 Abs. 1 FinStrG eingestellt.

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

III Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Dem Veranlagungsakt des Finanzamtes Salzburg-Stadt zu StNr. 91xxx betreffend A ist zu entnehmen, dass der Genannte ab 15. April 2000 eine selbständige Tätigkeit als gewerblicher Lohnverrechner ausgeübt hat (siehe den von ihm am 31. Juli 2000 ausgefüllten Fragebogen "Verf24" und die diesbezügliche Niederschrift anlässlich der Neuaufnahme mit selben Datum beim damals zuständigen Finanzamt Linz). Nach einer Ruhendmeldung seiner Gewerbeausübung im Jahre 2002 hat A der Wirtschaftskammer Oberösterreich die Wiederaufnahme seiner gewerblichen Tätigkeit mit 1. Juli 2003 gemeldet und am 22. Juli 2003 um Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ersucht.

Da der Genannte in weiterer Folge den Abgabenbehörden keine Informationen zukommen ließ und für das Veranlagungsjahr 2003 keine Abgabenerklärungen einreichte, wurde sein Umsatz und sein Einkommen vom - zwischenzeitig infolge eines bekanntgewordenen Wohnsitzwechsels des Abgabepflichtigen - zuständig gewordenen Finanzamt Salzburg-Stadt gemäß § 184 Bundesabgabenordnung (BAO) geschätzt und ihm mit Bescheiden vom 6. Juni 2005 eine Umsatzsteuer von € 2.000,00 und eine Einkommensteuer von € 1.255,29 vorgeschrieben (Veranlagungsakt, Veranlagung 2003).

Für das Veranlagungsjahr 2004 hat A keinerlei Abgabenerklärungen eingereicht. Nachdem dem Finanzamt Salzburg-Stadt bekannt geworden war, dass dem Genannten mit 13. Dezember 2004 aufgrund einer gerichtlichen Verurteilung die Gewerbeberechtigung entzogen worden war, ging des Fiskus davon aus, dass der Abgabepflichtige seine selbständige Tätigkeit mit Ende 2004 beendet hatte, und stellte die Einkommensteuervorauszahlung auf Null. Für 2004 erfolgte noch eine Gewinnschätzung im Bereich des Existenzminimums, sodass mit Bescheiden vom 23. Februar 2006 eine Umsatzsteuer in Höhe von € 2.800,00 und eine Einkommensteuer in Höhe von € 326,00 vorgeschrieben wurden (Veranlagungsakt, Veranlagung 2004).

Auch für die weiteren Veranlagungsjahre hat A keine Abgabenjahreserklärungen eingereicht, keine Vorauszahlungen an Umsatzsteuer entrichtet und auch keine Voranmeldungen eingereicht (Veranlagungsakt).

Für das Veranlagungsjahr 2005 führte das Finanzamt Salzburg-Stadt noch eine Veranlagung durch, wobei es in Anbetracht der bereits erfolgten Betriebseinstellung mit Bescheiden vom 30. November 2006 die Umsatz- und Einkommensteuer mit Null festsetzte (Veranlagungsakt, Veranlagung 2005).

Für 2006 und Folgejahre nahm die Abgabenbehörde infolge Unkenntnis von den tatsächlichen unternehmerischen Tätigkeiten des A keine Festsetzungen mehr vor (Veranlagungsakt).

Tatsächlich aber hatte der Abgabepflichtige - ohne dies dem Finanzamt anzuzeigen - eine enorme geschäftliche Aktivität entwickelt, bei welcher er sich neben den von ihm infolge deren Verheimlichung bewirkten Finanzvergehen auch infolge der Schädigung seines Hauptauftragsgebers in massiver Weise strafgerichtlich strafbar gemacht hat:

Der Genannte wurde daher aus diesem Grunde mit Urteil des Landesgerichtes Salzburg als Schöffengericht vom 3. März 2009, GZ. 36 Hv 134/08p, rechtskräftig geworden am 28. Oktober 2009, wegen des Verbrechens des schweren Betruges nach §§ 146, 147 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB) schuldig gesprochen und über ihn eine teilbedingte Freiheitsstrafe von 24 Monaten verhängt. Konkret wurde er schuldig gesprochen, weil er in Salzburg in der Zeit vom 3. Jänner 2003 bis zum 29. Februar 2008 mit dem Vorsatz, sich durch das Verhalten der Getäuschten unrechtmäßig zu bereichern, dadurch, dass er in seiner Eigenschaft als Lohnverrechner bei der B-KG Auszahlungen im Lohnverrechnungssystem vom Firmenkonto auf sein Sparkonto vorgesehen hatte, wobei er als Zahlungsempfänger Namen von Mitarbeitern eingetragen hatte, Mitarbeiter der Buchhaltungsabteilung schlüssig darüber getäuscht, dass es sich bei dem Inhaber des Sparkontos um einen berechtigten Zahlungsempfänger handle, zu einer Handlung, nämlich zur Durchführung der vorbereiteten Überweisungen verleitet, sohin zu Handlungen, die die B-KG mit einem Betrag von € 311.803,99, sohin mit einem € 50.000,00 übersteigenden Betrag, am Vermögen geschädigt hatte.

Seinem Schulterspruch legte das Landesgericht Salzburg laut Urteilsausfertigung folgende Feststellungen zugrunde:

A war bereits seit 1972 im Bereich der Lohnverrechnung tätig. Seit 2000 war er selbständig tätig, wobei er die Einzelfirma A mit dem Standort C gründete und das Gewerbe für Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik anmeldete. Zu einem nicht näher bestimmmbaren Zeitpunkt im Herbst 2002, begann der Angeklagte, für die Firma B-KG (in weiterer Folge: B ) als Lohnverrechner tätig zu werden. Er wurde beauftragt, an seinem Arbeitsplatz am Sitz der B in Salzburg die Lohnverrechnung für die Bundesländer Salzburg, Niederösterreich und Wien vorzunehmen. Später ist Tirol dazugekommen und zu einem späteren Zeitpunkt das Bundesland Wien weggefallen. Im Zuge seiner Tätigkeit machte der Angeklagte die Lohnverrechnung für mehrere 100 Mitarbeiter der B . Per Jänner 2003 wurde die Lohnverrechnung auf ein IBM-System mit der Bezeichnung YYY umgestellt.

Bereits am 3. Jänner 2003 begann A, in zahlreichen Fällen die Entgeltsforderungen zahlreicher Mitarbeiter, insbesondere jener, die aus dem Unternehmen ausgeschieden waren, derart vorzunehmen, dass er einzelne Ansprüche dabei unberücksichtigt ließ. Er ging dabei so vor, dass er keine Urlaubersatzleistung für den ersten Monat berechnete bzw. Urlaubersatzleistungen auf ganze Tage abrundete. Weiters berechnete er für geringfügig Beschäftigte keine Sonderzahlungen. Zu diesen unrichtigerweise zu niedrig berechneten Entgeltsansprüchen der Mitarbeiter bereitete der Angeklagte im Lohnverrechnungssystem die für die Auszahlungen erforderlichen Buchungssätze vor. In der Folge machte der Angeklagte eine weitere Berechnung der Entgeltsansprüche,

wobei er bei dieser zusätzlichen Abrechnung sämtliche Ansprüche abrechnete. Die Differenzbeträge zwischen den ursprünglich berechneten Beträgen und den den Mitarbeitern tatsächlich zustehenden Beträgen fasste er jeweils nach einigen Wochen zusammen und bereitete für die jeweilige Summe einen weiteren Buchungssatz vor. Dies sah folgendermaßen aus, dass er den Namen eines beliebigen Mitarbeiters heranzog, als Konto jedoch sein eigenes Sparkonto mit der Nummer nnnn bei der D-AG eintrug. Der Angeklagte bereitete auf diese Weise monatlich durchschnittlich vier Überweisungen auf sein Sparkonto vor, welche schließlich auch durchgeführt wurden.

Bereits während der ersten Monate der Tätigkeit des Angeklagten für den B war ihm bei seiner Tätigkeit insofern ein Fehler unterlaufen, als er die Sozialversicherungsbeiträge der Mitarbeiter zur Wiener Gebietskrankenkasse für einen Monat berechnete, die Beitragsnachweise jedoch nicht an die Wiener Gebietskrankenkasse übermittelte. Aus nicht nachvollziehbaren Gründen kam es dazu, dass dieser Fehler bei der Wiener Gebietskrankenkasse nicht auffiel, die Übermittlung der Beitragsnachweise nicht eingemahnt wurde, sondern vielmehr auf dem Beitragskonto des B ein Guthaben in Höhe von ca. € 250.000,00 gebucht wurde. Der Angeklagte entschloss sich dazu, dieses Guthaben sukzessive abzubauen, indem er jeden Monat den Buchungssatz für die Überweisung an die Wiener Gebietskrankenkasse mit einem niedrigeren Betrag vorbereitete, als die Sozialversicherungsbeiträge für diesen Monat tatsächlich ausgemacht hätten. Auf diese Weise verringerte er das bestehende Guthaben auf dem Beitragskonto. Die Differenz zwischen den tatsächlichen Anweisungsbeträgen an die Wiener Gebietskrankenkasse und den tatsächlichen Beiträge für den jeweiligen Monat ließ er auf sein eigenes Sparbuch überweisen. Zu diesem Zweck bereitete er im Lohnverrechnungsprogramm eine Anweisung bzw. einen Buchungssatz vor, der als Zahlungsempfänger die Burgenländische Gebietskrankenkasse aufwies, tatsächlich jedoch die Kontonummer seines eigenen Sparkontos vorsah.

Die durch den Angeklagten im Lohnverrechnungsprogramm vorgesehenen Buchungen wurden durch Datenverarbeitungs-Schnittstellen automatisch in das Buchhaltungssystem übernommen. Mitarbeiterinnen in der Buchhaltungsabteilung wurden durch die Eingaben des Angeklagten im Lohnverrechnungssystem darüber getäuscht, dass es sich beim Inhaber des Sparkontos nnnn um einen berechtigten Zahlungsempfänger handle. Aufgrund dieses Irrtums gaben sie die entsprechenden Buchungen gemeinsam mit den übrigen Lohnaufwandsbuchungen frei und vergaben im Rahmen des "Electronic Banking" die TAN, die sind jene im elektronischen Zahlungsverkehr verwendeten Sicherheitscodes, um die Überweisungen durch die Bank an die entsprechenden Zahlungsempfänger zu bewirken. Dadurch kam es zu den Überweisungen in der vom Angeklagten vorbereiteten Form. Der Angeklagte hatte keine Berechtigung, selbst über das Firmenkonto des B zu verfügen.

In Summe wurde im Zeitraum vom 3. Jänner 2003 bis 29. Februar 2008 auf diese Weise ein Betrag in Höhe von € 311.803,99 von einem Konto des B auf das Sparkonto des Angeklagten überwiesen. Dieser behob das Geld meist unmittelbar nach der

Überweisung. Etwa 90 % des auf diese Weise unrechtmäßig erlangten Geldes gab der Angeklagte in Spielkasinos aus, mit dem Rest bezahlte er Schulden bzw. bestritt damit seinen Unterhalt.

Bereits bei Beginn seiner selbständigen Tätigkeit hatte der Angeklagte Schulden aufgrund der Einrichtung einer neuen Wohnung sowie Unterhaltsrückstände. Im Jahr 1998 begann er zu spielen. Zunächst spielte er in öffentlichen Spielkasinos, nachdem er jedoch im Jahr 2002/2003 "gesperrt wurde", spielte er in privaten Spielkasinos.

Mitunter wurden von Mitarbeitern im Nachhinein Entgeltsansprüche reklamiert, das heisst, fehlende Entgeltbestandteile nachgefordert. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass in diesen Fällen der Angeklagte Geld von seinem Sparbuch abhob und den Fehlbetrag auf das Konto des Mitarbeiters überwies. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass der Angeklagte auf diese Weise Differenzbeträge von in Summe bis zu € 20.000,00 überwiesen habe.

Durch die zuvor beschriebene Vorgangsweise wollte sich der Angeklagte unrechtmäßig bereichern. Er hielt es zumindest ernstlich für möglich, dass er durch sein Verhalten Mitarbeiterinnen der Buchhaltungsabteilung darüber täuschte, dass es sich bei dem Inhaber des Kontos mit der Nummer nnnn bei der D-AG um einen berechtigten Zahlungsempfänger handle, und diese zur Vornahme der vorbereitenden Überweisungen verleite, und fand sich damit billigend ab .

Für die Mitarbeiter des B gilt der Kollektivvertrag für das Bewachungsgewerbe. Darin ist eine Verfallsfrist von wenigen Monaten für die Geltendtmachung von Entgeltsansprüchen vorgesehen.

Bei der Falschberechnung der Ansprüche der Mitarbeiter sowie bei der Vorbereitung der Buchungssätze an sein eigenes Sparkonto hielt es der Angeklagte zumindest ernstlich für möglich, dass die betroffenen Mitarbeiter die restlichen Entgeltforderungen innerhalb der Verfallsfrist gegenüber dem Unternehmen B geltend machen würden, der Dienstgeber die Beträge nochmals würde auszahlen müssen und diesem dadurch ein Schaden entstehen werde, und nahm dies billigend in Kauf.

Durch die Vorgangsweise des Angeklagten wurden dem Unternehmen B liquide Mittel in Höhe von € 311.803,99 entzogen.

Für seine Tätigkeit beim B stellte der Angeklagte Honorarnoten aus, worin er auch Umsatzsteuer auswies. Diese Umsatzsteuer wurde vom Angeklagten jedoch nicht, "jedenfalls nicht zur Gänze," abgeführt. Für die Jahre 2003 bis 2006 gab er überdies keine Einkommenssteuererklärungen ab. Wenn man jene Beträge unbeachtet lässt, die der Angeklagte durch seine betrügerischen Handlungen erlangt hat, so belaufen sich die Summe aus verkürzter Einkommenssteuer sowie Umsatzsteuer auf höchstens € 49.382,36.

Mit demselben Urteil hat das Landesgericht Salzburg A gemäß § 214 FinStrG von dem Vorwurf "freigesprochen", er habe im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes Salzburg-Stadt unter Verletzung der ihm obligenden abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht vorsätzlich

1. durch [gemeint: unter] Nichtabgabe von Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Veranlagungsjahre 2003 bis 2006 bescheidmäßig festzusetzende Abgaben in einem Gesamtbetrag von € 172.387,21 (USt: 2003: € 4.820,00 + 2004: € 4.020,00 + 2005: € 6.303,33 + 2006: € 5.616,67 und ESt: 2003: € 51.348,90 + 2004: € 37.497,82 + 2005: € 32.475,04 + 2006: € 30.305,45) verkürzt [und damit Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen], sowie
2. unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen durch Nichtabgeb der Voranmeldungen für den Zeitraum [die Monate] Jänner bis März 2008 eine Verkürzung von [Vorauszahlungen an] Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 1.200,00 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten [und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen].

Hinsichtlich dieses Unzuständigkeitsurteiles führte das Landesgericht Salzburg aus:

Nach der Judikatur des Obersten Gerichtshofes orientiere sich allein am tatsächlichen ökonomischen Geschehen in seiner realen Beschaffenheit, in wieweit ein Verhalten einem Abgabentatbestand zu unterstellen sei. Das Steuerrecht solle - dem Grundsatz der allgemeinen und gleichmäßigen Besteuerung folgend - alle Vorgänge umfassen, die wirtschaftlich einem an ökonomischen Gegebenheiten anknüpfenden Abgabentatbestand entsprechen, unabhängig davon, ob sie nach dem Maßstab öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Vorschriften erlaubt oder verboten oder ob sie nach sittlichen Kriterien zu billigend oder abzulehnen sind. Rechtswidrigkeit, Sittenwidrigkeit oder Strafbarkeit seien grundsätzlich nicht negative (die Besteuerung schlechthin ausschließende) Tatbestandsmerkmale der Abgabenvorschriften und daher prinzipiell unbedeutsam; insoweit sei die auf wirtschaftliche Leistungen abstellende Besteuerung angesichts der nach § 21 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) zu beachteten wirtschaftlichen Betrachtungsweise wertungsindifferent. Entscheidend sei somit lediglich, ob der zu beurteilende Sachverhalt seinem wirtschaftlichen Gehalt nach einen Tatbestand der Abgabengesetze erfülle. Auf die Billigung oder Missbilligung durch die Rechts- oder Sittenordnung komme es dabei nicht an.

Daher seien etwa Einnahmen, Umsätze und Gewinne aus einer unzulässigen, aber steuertatbestandsmäßigen Tätigkeit der Besteuerung zu unterwerfen. Betreffen die eine Abgabepflicht begründendem Umstände eine Tätigkeit, die im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr grundsätzlich erlaubt und nur wegen eines hinzutreten den, für den Steuertatbestand nicht maßgeblichen Verhaltens als strafrechtlich verpönt zu qualifizieren ist, so werde die auf [für] Abgaben bedeutsame Umstände bezogene Offenlegungs-, Wahrheits- und Anzeigepflicht in Bezug auf ein bei dieser Tätigkeit erzieltes Einkommen nicht eingeschränkt (OGH 21.4.1998, 11 Os 194/97). In den

folgende n Entscheidungen OGH 29.8.2000, 14 Os 33/00; OGH 6.11.2001, 14 Os 125/01; OGH 26.7.2005, 1 1 Os 23/04 wurde die Rechtsansicht aufrecht erhalten [so weit, so unproblematisch].

Die der Einkommenssteuer unterliegenden Einkünfte seien im § 2 Abs 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 erschöpfend aufgezählt. Die in Rede stehenden Zuflüsse fielen nicht darunter. Der Umstand, dass eine kriminelle Geldbeschaffung unter Ausnutzung einer dem Täter durch seine Berufstätigkeit gebotenen Gelegenheit erfolge, begründe weder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Z 4), noch Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Da keiner der im Gesetz genannten Einkommensteuertatbestände erfüllt sei, wäre die deliktische Geldbeschaffung im gegebenen Fall nicht einkommensteuerpflichtig (vgl. OGH 24.6.2004, 15 Os 64/04 [wonach ein Anwalt, welcher von seinen Klienten ihm anvertraute Gelder veruntreute, keine der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte erziele]).

Da die Steuerverkürzungsbeträge unter Außerachtlassung der durch die deliktische Geldbeschaffung erzielten Gelder die Wertgrenze für die gerichtliche Zuständigkeit nicht überschritten, das Landesgericht Salzburg als Schöffengericht sohin für die Entscheidung über die vom Angeklagten zu vertretende Abgabenhinterziehung nicht zuständig sei, wäre hinsichtlich des Vorwurfs gemäß Punkt II. der Anklageschrift der Angeklagte gemäß § 214 FinStrG freizusprechen.

Ein rechtskräftiges Strafurteil eines Strafgerichtes (hier des Landesgerichtes Salzburg vom 3. März 2009) ist für die Finanzstrafbehörden hinsichtlich der Tatumstände, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetzt, bindend (VwGH 5.9.1985, 85/16/0044). Dabei erstreckt sich die Bindungswirkung auch auf die dem Schulterspruch zugrundeliegenden Tatsachenfeststellungen (z.B. VwGH 9.12.1992, 90/13/0281; VwGH 18.8.1994, 94/16/0013; VwGH 24.9.1996, 95/13/0214; VwGH 24.1.2013, 2010/16/0169).

Demnach bewirkt die materielle Rechtskraft des strafgerichtlichen Schulterspruches, dass damit für den Rechtskreis des Angeklagten (hier: A ) mit absoluter Wirkung, somit gegenüber jedermann, bindend festgestellt ist, dass er die strafbare Handlung entsprechend den konkreten Tatsachenfeststellungen des betreffenden Urteiles rechtwidrig und schuldhaft begangen hat. Er kann sich aus diesem Grund gegenüber niemand darauf berufen, dass er die Tat, dererwegen er strafgerichtlich verurteilt wurde, tatsächlich nicht gegangen hat (OGH 24.6.1999, 12 Os 63/99).

Laut *Fellner*, FinStrG, Rz 5a zu § 123, knüpft diese Judikatur an den Gedanken der materiellen Rechtskraft strafgerichtlicher Urteile an, die als solche Bindungswirkung für alle staatlichen Organe entfalten, und erstreckt diese Wirkung auch auf die dem Schulterspruch zugrunde liegenden Tatsachenfeststellungen. Deren Bestandskraft soll dem Verurteilten gegenüber auch in späteren Verwaltungsverfahren deswegen gesichert bleiben, weil die betroffenen Lebenssachverhalte in einem Verfahren festgestellt worden

sind, welches in der amtsweigigen Sachverhaltsermittlung durch die unabhängigen Organe der Rechtsprechung, in der institutionellen Ausstattung durch die der StPO eingeräumten Ermittlungspotenz und in der gesetzlichen Verankerung der dem verurteilten zur Verfügung gestandenen Rechtsschutzmöglichkeiten die höchste Gewähr für die Übereinstimmung der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen mit der Lebenswirklichkeit bietet (VwGH 24.9.1996, 95/13/0214).

An die Unzuständigkeitsentscheidung des Landesgerichtes Salzburg war die Finanzstrafbehörde Salzburg-Stadt hingegen nur insoweit gebunden, als sie in ihrem eigenen Ausspruch sowohl über Schuld als auch über die Strafe keinen höheren strafbestimmenden Wertbetrag zugrunde legen durfte als es ihrer Zuständigkeit entspricht (VwGH 26.11.2002, 99/15/0154). Im Übrigen hat sich die Bindung der Finanzstrafbehörde in dem nach § 54 Abs. 5 FinStrG fortgesetzten Finanzstrafverfahren (Stellungnahme des Amtsbeauftragten vom 27. Mai 2009, Finanzstrafakt StrNr. 091/2008/00186-001, Bl. 180 ff) auf die Festlegung, dass das weitere Verfahren eben vor der Finanzstrafbehörde durchzuführen ist, beschränkt (vgl. *Tannert*, FinStrG<sup>9</sup> MTK (2014) Anm 5 zu § 123). Eine inhaltliche Bindung an die der Unzuständigkeitsentscheidung zugrundeliegende abgabenrechtliche Beurteilung des diese notwendigerweise stützenden Sachverhaltssubstrates der Gerichtsentscheidung bestand nicht.

Gleiches gilt auch für die Abgabenbehörden:

Gemäß *Ritz*; BAO<sup>5</sup>, § 116 Tz 14 sind nach der Judikatur des VwGH die Abgabenbehörden an die im Spruch des die Partei betreffenden rechtskräftigen – schuldsprechenden – Strafurteiles (erster Instanz) festgestellten Tatsachen bzw. an die tatsächlichen Feststellungen, auf denen dieser Spruch beruht, gebunden (zB VwGH 30.3.1998, 95/16/0324; 30.4.2003, 2002/16/0006, 0007; 28.5.2009, 2007/16/0161).

Diese Bindung der Abgabenbehörde besteht nur bei Entscheidungen, die den rechtskräftig Verurteilten – nicht aber Dritte – berühren (VwGH 25.3.1999, 97/15/0059). Die Bindung der Abgabenbehörde betrifft – von der Bindung der Abgabenbehörde an vom Gericht entschiedene Hauptfragen nach § 116 Abs 1 BAO einmal abgesehen – auch nur den festgestellten Sachverhalt, nicht jedoch dessen steuerliche Beurteilung (VwGH 24.9.1996, 95/13/0214).

Im Übrigen ist auch wiederum die Finanzstrafbehörde und das eine Entscheidung derselben überprüfende Bundesfinanzgericht zwar - wie oben ausgeführt - an die dem Schulterspruch des Strafgerichtes zugrundeliegenden Tatsachenfeststellungen, zufolge der Unschuldsvermutung des Art. 6 Abs. 2 EMRK aber nicht an die Sachverhaltsannahmen oder rechtlichen Beurteilungen in einem korrespondierenden Abgabenverfahren gebunden (vgl. *Tannert*, aaO, Anm 6).

In diesem Sinne hat der Betriebsprüfer und in weiterer Folge auch das Finanzamt Salzburg-Stadt als Abgabenbehörde die von A erzielten Werkvertragseinkünfte von

(brutto) € 40.920,00 (2003) + € 40.920,00 (2004) + € 37.820,00 (2005) + € 33.700,00 (2006) + € 29.686,00 (2007) und € 7.200,00 (2008) aus der gegenüber dem B erbrachten Lohnverrechnungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eingestuft und, da der Abgabepflichtige die in seinen Honorarnoten ausgewiesene Umsatzsteuer von € 6.820,00 (2003) + € 6.820,00 (2004) + € 6.303,33 (2005) + € 5.616,67 (2006) + € 4.947,67 (2007) + € 1.200,00 (2008) aufgrund der Rechnungslegung nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 schulde, lediglich mit netto € 34.100,00 (2003) + € 34.100,00 (2004) + € 31.516,67 (2005) + € 28.083,33 (2006) + € 24.738,33 (2007) dem Einkommen hinzugerechnet (Außenprüfungsbericht vom 28. Mai 2008 zu ABNr. mmm , Tz. 3, genannter Finanzstrafakt Bl. 25), die dem B (besser wohl eigentlich: den Arbeitnehmern des B ) deliktisch entzogenen Geldmittel von € 361.726,93 (laut bei der Staatsanwaltschaft Salzburg eingelangten Sachverhaltsdarstellung vom 10. April 2008) bzw. € 311.803,99 (laut Strafurteil, siehe sogleich) aber als weitere einkommensteuerpflichtige nichtselbständige Einkünfte - aliquot verteilt - dem Einkommen mit € 78.567,15 (2003) + € 78.567,15 (2004) + € 78.567,15 (2005) + € 63.012,74 (2006) + € 63.012,74 (2007) hinzugerechnet (genannter Außenprüfungsbericht, Tz. 4). Zusätzlich wurde für 2003 bis 2007 noch der Bezug von Honoraren für Lohnverrechnungsarbeiten des A bei anderen Firmen im Ausmaß von jeweils € 1.440,00 festgestellt (genannter Außenprüfungsbericht, Tz. 5).

Nach Durchführung einer Kontoöffnung wurde die Höhe der dem B bzw. den Arbeitnehmern deliktisch entzogenen Geldmittel mit € 88.449,77 (2003) + € 58.689,02 (2004) + € 50.905,40 (2005) + € 49.999,56 (2006) + € 57.947,69 (2007) + € 5.812,54 (2008), insgesamt somit € 311.803,99, festgestellt (Schreiben der Staatsanwaltschaft Salzburg vom 2. Oktober 2008, Finanzstrafakt Bl. 124 f).

Ohne Ansatz dieser dem B bzw. den Arbeitnehmern deliktisch entzogenen Geldmittel hat das Finanzamt die sich aufgrund der zuvor der Abgabenbehörde unbekannt gewesenen Honorareinkünfte des A ergebenden Einkommensteuern mit € 8.549,26 (2003) + € 9.574,50 (2004) + € 8.247,70 (2005) + € 6.750,90 (2006) ermittelt (E-Mail vom 5. Februar 2009, Finanzstrafakt Bl. 139).

Der Amtsbeauftragte hat auf Basis dieser Feststellungen dem Beschuldigten vorgeworfen, er habe hinsichtlich der Verheimlichung seiner Honorare aus der Lohnverrechnung beim B und bei anderen Auftraggebern bzw. durch den diesbezüglichen Umsatzsteuerausweis in den Rechnungen betreffend die Veranlagungsjahre 2003 bis 2006 Umsatzsteuern in Höhe von € 4.820,00 (2003; Differenz zwischen der am 6. Juni 2005 festgesetzten Umsatzsteuer und der laut Honorarnoten in Rechnung gestellten Umsatzsteuer) + € 4.020,00 (2004; Differenz zwischen der am 23. Februar 2006 festgesetzten Umsatzsteuer und der laut Honorarnoten in Rechnung gestellten Umsatzsteuer) + € 6.303,33 (2005; Differenz zwischen der am 30. November 2006 mit Null festgesetzten Umsatzsteuer und der laut Honorarnoten in Rechnung gestellten Umsatzsteuer) + € 5.616,67 (2006; die laut Honorarnoten in Rechnung gestellte

Umsatzsteuer) und Einkommensteuern in Höhe von € 8.549,26 (2003) + € 9.574,50 (2004) + € 8.247,70 (2005) + € 6.750,90 (2006) gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG und betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis März 2008 Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 1.200,00 (die laut Honorarnoten in Rechnung gestellte Umsatzsteuer) gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG hinterzogen zu haben (Stellungnahme vom 27. Mai 2009, Finanzstrafakt Bl. 180 ff).

Auf die ebenfalls in gleicher Weise verheimlichten Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2007 in Höhe von € 4.947,67 wurde versehentlich nicht Bedacht genommen (Finanzstrafakt).

Ebenfalls unterblieb es, dem Beschuldigten hinsichtlich der obigen Finanzvergehen eine gewerbsmäßige Vorgangsweise vorzuwerfen (Finanzstrafakt).

Weiters hat der Amtsbeauftragte auch - in Abweichung von der rechtlichen Beurteilung durch das Landesgericht bei Ergehen des Unzuständigkeitsurteiles - dem Beschuldigten (weiterhin) vorgeworfen, er habe betreffend die Veranlagungsjahre 2003 bis 2006 eine fahrlässige Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von € 42.799,64 (2003) + € 27.923,32 (2004) + € 24.272,34 (2005) + € 23.554,55 (2006), insgesamt somit € 118.504,85 (als Differenz zwischen den Abgabenbeiträgen ohne und mit Berücksichtigung der dem B bzw. den Arbeitnehmern deliktisch entzogenen Geldmitteln) zu verantworten, weil er die im Rahmen seiner Tätigkeit als Lohnverrechner beim B die betrügerisch erlangten Gelder gegenüber dem Fiskus nicht offengelegt habe. Auch der Zufluss von Geld und geldwerten Vorteilen aus einer verbotenen Tätigkeit stelle einkommensteuerpflichtige Einnahmen dar (Stellungnahme vom 27. Mai 2009, Finanzstrafakt Bl. 181 ff).

Mit Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des genannten Finanzamtes als Finanzstrafbehörde vom 2. Oktober 2009 wurde nun A zu StrNr. 091/2008/00186-001 laut Pkt. I für schuldig erkannt, im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Stadt vorsätzlich

- 1.) unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichtabgabe von Umsatzsteuererklärungen für die Veranlagungsjahre 2003 bis 2006 bescheidmäßig festzusetzende Umsatzsteuern in Höhe von € 20.760,00 (2003: € 4.820,00 + 2004: € 4.020,00 + 2005: € 6.303,33 + 2006: € 5.616,67) verkürzt zu haben, sowie
- 2.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen, nämlich durch Nichtabgabe derselben, betreffend die Monate Jänner bis März 2008 eine Verkürzung [von Vorauszahlungen] an Umsatzsteuer in Höhe von € 1.200,00 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben und hierturch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG {zu Pkt. 1.)} und nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG {zu Pkt. 2.)} begangen zu haben,

weswegen über ihn nach § 33 Abs. 5 [iVm § 21 Abs. 1 und 2] FinStrG eine Geldstrafe von € 7.000,00 und [gemäß § 20 FinStrG] für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von 14 Tagen verhängt worden ist.

Zusätzlich wurden A die Kosten des Verfahrens, welche gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit € 363,00 bestimmt wurden, und die Kosten eines allfälligen Strafvollzuges auferlegt.

Hingegen wurde vom genannten Spruchsenat unter Pkt. II des Erkenntnisses das gegen den Beschuldigten wegen des Verdachtes,

er habe [im Amtsreich des Finanzamtes Salzburg-Stadt] unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichtabgabe von Steuererklärungen für die Veranlagungsjahre 2003 bis 2006

1.) vorsätzlich Einkommensteuern in Höhe von € 33.122,36 (2003: € 8.549,26 + 2004: € 9.574,50 + 2005: € 8.247,70 + 2006: € 6.750,90) betreffend seine nicht durch Betrug erzielten Einkünfte verkürzt [und hiedurch weitere Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen] sowie

2.) fahrlässig Einkommensteuern in Höhe von € 118.504,85 (2003: € 42.799,64 + 2004: € 27.923,32 + 2005: € 24.227,34 + 2006: € 23.554,55) betreffend seine durch Betrug erzielten Einkünfte verkürzt [und dadurch fahrlässige Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen],

unter der zitierten StrNr. anhängige Finanzstrafverfahren gemäß § 136 FinStrG [also im Zweifel] eingestellt.

Seiner Entscheidung legte der Spruchsenat folgende Feststellungen zugrunde:

Der Beschuldigte wurde am xxxx geboren. Er hat eine kaufmännische Ausbildung und arbeitete bis zum Jahre 1999 in einem Angestelltenverhältnis als Lohnverrechner bei der E. Im Anschluss daran machte er sich selbständig, erlangte die Gewerbeberechtigung für Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik und übte dieses Gewerbe ab 24. März 2000 aus. Im Zuge seiner selbständigen Tätigkeit stellte er Rechnungen mit Umsatzsteuer aus. Ihm war bewusst, dass er die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer dem Finanzamt abzuführen hat. Dieser Verpflichtung ist er bis zum Jahr 2002 auch nachgekommen. In der Folge konnte er die Umsatzsteuer nicht mehr abführen, da er monatlich ATS 17.000,00 an Schulden zurückzahlen mußte.

Am 6. Mai 2002 wurde dem Finanzamt Linz von der Wirtschaftskammer Oberösterreich mitgeteilt, dass die Ausübung des Gewerbes ab 31. Mai 2002 ruht. Mit 22. Juli 2003 erfolgte die Mitteilung der Wirtschaftskammer Oberösterreich, dass das Gewerbe mit 1. Juli 2003 wieder aufgenommen wurde.

Im September 2004 wurde der Akt vom Finanzamt Linz an das Finanzamt Salzburg-Stadt abgetreten, da der Beschuldigte seinen Wohnsitz geändert hatte.

Mit 13. Dezember 2004 wurde dem Beschuldigten die Gewerbeberechtigung aufgrund einer gerichtlichen Verurteilung entzogen. Nach der Ruhendmeldung des Gewerbes war der Beschuldigte ca. ein halbes Jahr lang [wohl zu Unrecht] arbeitslos [gemeldet].

Von 2003 bis 2006 [2008] war A in der Lohnverrechnung beim B tätig. In dieser Zeit bezog der Beschuldigte Einkünfte, wie er selbst behauptet, aus selbstständiger Tätigkeit, wobei der Prüfer [Anmerkung: tatsächlich unzutreffenderweise] feststellte, dass es sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelte.

Der Beschuldigte stellte für seine Tätigkeit beim B Rechnungen mit Umsatzsteuer aus.

Darüber hinaus war er bei drei weiteren Firmen, nämlich der F der G-GmbH und der H-GmbH als Lohnverrechner tätig. Diese Arbeiten wurden mit seiner Verbindlichkeit bei der F gegenverrechnet.

Seine Tätigkeit als Lohnverrechner beim B und den angeführten Firmen meldete der Beschuldigte beim zuständigen Finanzamt nicht.

Am 11. April 2008 erstattete der B eine Anzeige gegen den Beschuldigten an die Staatsanwaltschaft Salzburg. Erst durch diese Anzeige erlangte das Finanzamt Salzburg-Stadt Kenntnis von den angeführten Tätigkeiten des Beschuldigten.

Dies führte dazu, dass eine Betriebsprüfung beim Beschuldigten vorgenommen wurde.

Dem Beschuldigten waren seine steuerlichen Verpflichtungen zur Gänze bekannt. Er wußte, dass mit seinem Handeln eine Verkürzung an Abgaben einhergeht.

Durch die Nichtabgabe von Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2006 ergab sich eine Verkürzung an Umsatzsteuer in der im Spruch dargestellten Höhe.

Im Weiteren unterließ es der Beschuldigte, die Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum [die Zeiträume] 01-03/2008 abzugeben. Er bewirkte "dadurch" eine Verkürzung [von Vorauszahlungen] an Umsatzsteuer in Höhe von € 1.200,00.

Zum einstellenden Teil seines Spruches führt der Spruchsenat aus:

Zu II.1.): Hier wirft der Amtsbeauftragte dem Beschuldigten vor, die abgabenrechtliche Anzeige,- Offenlegungs- und Wahrheitspflicht vorsätzlich durch Nichtabgabe von Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2006 verletzt und hiernach eine Abgabenverkürzung von insgesamt € 33.122,36 verkürzt zu haben.

In den Prüfungsfeststellungen ist [dazu] unter Tz. 3 Folgendes festgehalten: "Laut Lohnsteuerprüfung Salzburg wurden die Werkvertragseinkünfte als Einkünfte aus N.s.A-[nichtselbständiger Arbeit] eingestuft und die Lohnsteuer dem B vorgeschrieben. (Mehrere Punkte) nachdem sich der B bis jetzt nicht regressiert hat, werden diese Einkünfte als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug angesetzt."

[Mehr findet sich nicht. Warum der Spruchsenat diesbezüglich das Verfahren eingestellt hat, ist der Begründung der Entscheidung nicht zu entnehmen.]

Zu II.2.): Dazu habe der Amtsbeauftragte vorgebracht, dass der Beschuldigte laut Sachverhaltsdarstellung vom 10. April 2008 an die Staatsanwaltschaft Salzburg in der Zeit von 01/2003 bis 02/2008 € 361.726,93 unterschlagen habe. Diese Beträge wurden den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug [vorerst] aliquot im Prüfungszeitraum 2003 bis 2007 hinzugerechnet. Diese Abgabenhinterziehung sei

Gegenstand des zu GZ 36 Hv 134/08p geführten Strafverfahrens beim Landesgericht Salzburg gewesen. In diesem Strafverfahren sei der Beschuldigte wegen des Verbrechens des schweren Betruges nach den §§ 146, 147 Abs. 3 StGB verurteilt worden. Hinsichtlich der ihm vorgeworfenen Finanzvergehen sei er gemäß § 214 FinStrG freigesprochen worden. Gemäß § 54 Abs. 5 FinStrG sei das Finanzstrafverfahren daher im oben angeführten Ausmaß fortzusetzen.

Dazu habe aber das Landesgericht Salzburg in seiner rechtlichen Beurteilung zusammengefasst ausgeführt:

Die der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte seien im § 2 Abs. 3 EStG [1988] "erschöpft und aufgezählt". Die in Rede stehenden Zuflüsse würden nicht darunter fallen. Der Umstand, dass eine kriminelle Geldbeschaffung unter Ausnutzung einer dem Täter durch seine Berufstätigkeit gebotene Gelegenheit erfolge, begründe weder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit noch Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Da keiner der im Gesetz genannten Einkommensteuertatbestände erfüllt wurde, sei die deliktische Geldbeschaffung nicht gegeben, ebenfalls nicht die Einkommensteuerpflicht.

In seiner rechtlichen Beurteilung beschreibt der Spruchsenat die Tatbestände der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 und 2 lit. a FinStrG, eine bedingt vorsätzliche und wissentliche Vorgangsweise sowie die gewerbsmäßige Tatbegehung nach § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG.

Der Beschuldigte habe seine selbständige Tätigkeit im Jahr 2002 aufgenommen und über einen Zeitraum von vier Jahren keine Einkommensteuererklärungen abgegeben. Es stehe fest, dass der Beschuldigte die [anlässlich der?] Nichtabgabe der Einkommensteuererklärungen eine Abgabenverkürzung jedenfalls ernstlich für möglich hielt und sich mit ihr abfand. [In Anbetracht des] langen Zeitraumes müsse davon ausgegangen werden, dass es ihm darauf ankam, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Der Beschuldigte habe insgesamt Tatbestände des § 33 Abs. 1 und 2 lit.a FinStrG in objektiver und subjektiver Hinsicht erfüllt, wobei gewerbsmäßiges Begehen [sic!] lediglich hinsichtlich der Verkürzung der Einkommensteuer vorliege [Anmerkung: Wobei aber weder ein Schulterspruch hinsichtlich der Verkürzung an Einkommensteuer vorliegt noch überhaupt eine gewerbsmäßige Betätigung vorgeworfen worden ist].

Die über den Beschuldigten verhängte Geldstrafe sei tat- und schuldangemessen, wobei als mildernd die "100 %ige" Schadensgutmachung, die bisherige [finanzstrafrechtliche] Unbescholtenseit des Täters und ein Teilgeständnis, als erschwerend kein Umstand zu berücksichtigen wären.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates hat innerhalb offener Frist der Amtsbeauftragte berufen, wobei er im Wesentlichen im seinem Schriftsatz vom 5. Oktober 2010 ausführt wie folgt:

Das Straferkenntnis [gemeint: das Erkenntnis] werde in seinem gesamten Inhalte und Umfange nach angefochten.

Zu Pkt. II.1.), verheimlichte Honorare des Beschuldigten aus seiner Tätigkeit als Lohnverrechner beim B :

Sowohl aus der Aktenlage (Finanzstrafakt Bl. 106, 153 ff, 157 ff) als auch aus dem Erkenntnis selbst (siehe Seite 4 des angefochtenen Erkenntnisses) gehe hervor, dass der Beschuldigte in seiner Funktion als Lohnverrechner beim B auf Werkvertragsbasis arbeitete und eine selbständige Tätigkeit ausübte. Der Beschuldigte selbst ging davon aus, dass er als selbständiger Lohnverrechner Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielt und hat auch dementsprechend Rechnungen mit Umsatzsteuer an den B gestellt (Finanzstrafakt Bl. 106, 78 ff). Ebenso ging der B als sein Auftraggeber von einem Werkvertrag und damit von Einkünften aus selbständiger Tätigkeit aus (siehe die Ausführungen des B in der Anzeige an die Staatsanwaltschaft Finanzstrafakt Bl. 91 ff).

Der Spruchsenat gehe nun im angefochtenen Erkenntnis bei der Beurteilung der strafgegenständlichen Honorare des Beschuldigten (Tz. 3 des BP-Berichtes, Finanzstrafakt Bl. 25) einerseits bezüglich der Umsatzsteuer von einer unternehmerischen Tätigkeit, indem er die Festsetzung der Umsatzsteuer durch die Betriebsprüfung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 im Erkenntnis übernimmt, und andererseits bezüglich der Einkommensteuer von Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit aus. Dabei stütze er sich auf einen Verweis des Prüfers auf eine Lohnsteuerprüfung, die die Werkvertragseinkünfte als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit eingestuft und die Lohnsteuer dem B vorgeschrieben hätte.

Dabei werde übersehen, dass der Betriebsprüfer zwar die Honorareinkünfte fälschlicherweise als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bezeichnet, jedoch die Nettoeinkünfte nicht der Lohnsteuer als Erhebungsform der Einkommensteuer, sondern direkt der Einkommensteuer im Wege der Veranlagung (ohne Lohnsteuerabzug) unterworfen hat. Dadurch hat er im Grunde die Honorare des Beschuldigten als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit behandelt.

Ebenso hat der Betriebsprüfer die Honorare der Umsatzsteuer nach § 11 Abs. 12 UStG 1988 unterworfen. § 11 Abs. 12 UStG 1988 setze aber Unternehmereigenschaft voraus. Wäre der Betriebsprüfer tatsächlich von Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit ausgegangen, hätte er die Nettohonorare nicht ausdrücklich der Einkommensteuer unterworfen, da die B zur Abfuhr der Lohnsteuer verpflichtet gewesen wäre und er keinen Grund gehabt hätte, die Honorare nochmals der Einkommensteuer zu unterziehen.

Ob die Lohnsteuerprüfung - fälschlicherweise zu Unrecht - die Werkvertragseinkünfte des Beschuldigten als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit qualifizierte und dem B vorschrieb, sei im gegenständlichen Fall irrelevant, da hier zwei verschiedene Tatsubjekte (Abfuhrpflichtiger und Abgabenschuldner) vorlägen. Die Nichtabfuhr der Lohnsteuer durch den Abfuhrpflichtigen sei von der Abgabepflicht des Abgabenschuldners zu

unterscheiden und könne finanzstrafrechtlich daher nicht subjektübergreifend betrachtet werden.

Tatsache sei , dass der Beschuldigte im Zeitpunkt der Tatvollendung und auch noch viel später bei der Spruchsenatsverhandlung der Ansicht war, dass die Honorare aus der Tätigkeit als Lohnverrechner beim B Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit sind und er daher wusste, dass er deshalb sowohl Umsatzsteuer als auch Einkommensteuer zu entrichten hat. Dies hat er insofern nicht getan, als er aufgrund seiner Spielsucht hoch verschuldet war und daher keine Geldmittel aufbrachte, um die entsprechenden Steuern zu entrichten (Finanzstrafakt Bl. 160). Das sei auch der Grund gewesen, warum er sich Teile des Lohnes von Dienstnehmern des B in betrügerischer Weise angeeignet hat.

So gesehen sei das angefochtene Erkenntnis durch die vom Spruchsenat vorgenommene unterschiedliche umsatzsteuerliche und einkommensteuerliche Beurteilung widersprüchlich.

Zudem weise [siehe oben] das angefochtene Erkenntnis einen Begründungsmangel auf: Außer dem Verweis auf ein Zitat aus dem BP-Bericht habe der Spruchsenat im angefochtenen Erkenntnis nicht hinreichend ausgeführt, welche Gründe ihn zum Freispruch bzw. zur Einstellung des Verfahrens bewogen haben.

Zu Pkt. II.2.), betrügerisch erzielte Einkünfte:

Das Erkenntnis zitiere lediglich das Urteil des Landesgerichtes Salzburg, das sich an die Rechtsprechung des OGH anlehne und Einkünfte aus betrügerischer Tätigkeit als keiner im Einkommensteuergesetz aufgezählten Einkunftsart zuordnerbar und damit nicht einkommensteuerpflichtig ansieht. Eine andere Auffassung vertrete jedoch in ständiger Rechtsprechung der VwGH und auch das BMF.

Im Erkenntnis des Spruchsenates werde nicht hinreichend begründet, warum der Spruchsenat zur Auffassung gelangt, dass die durch den Beschuldigten nicht erklärten, betrügerisch erzielten Einkünfte nicht zu bestrafen sind. Damit sei ein Begründungsmangel gegeben.

Zu den betrügerisch erzielten Einkünften rechtfertige sich der Beschuldigte damit, dass diese vereinnahmten Gelder keinen steuerlichen Vorgang darstellen bzw. er davon nichts gewusst habe (Finanzstrafakt Bl. 105 ).

Das sei eine reine Schutzbehauptung, da es schon einem nicht kaufmännisch gebildeten Durchschnittsmenschen zuzumuten sei , dass er wisse, dass Einkünfte, die von ihm - auf welche Art immer- erzielt werden, zu versteuern sind.

Zumindest hätte der Beschuldigte sich bei einem steuerlichen Vertreter oder beim Finanzamt per Telefon anonym erkundigen können bzw. müssen, ob die ihm zugeflossenen Geldbeträge steuerpflichtig sind. Der Beschuldigte als EDV--Spezialist hätte auch völlig anonym über die BMF-Homepage die ESt-Richtlinien und LSt--Richtlinien abfragen (LStRL 648, EStRL 448, 1035) und dort über die Steuerpflicht dieser Einkünfte Erkundigungen einholen können. Immerhin habe der Beschuldigte sich auch

über steuerliche Bestimmungen, die zu seinem Vorteil gereichen, etwa die 12%ige Betriebsausgabenpauschale bei Handelsvertretern informiert (Finanzstrafakt Bl. 106).

Dies [wohl die Erkundigung] habe der Beschuldigte aufgrund seiner kriminellen Neigung bzw. aus sonstigen Gründen unterlassen. Damit sei ihm hinsichtlich der durch Betrug erzielten Geldbeträge zumindest ein fahrlässiges Verhalten vorzuwerfen.

Es sei auch ständige Rechtsprechung und Kommentarameinung und daher unbestritten, dass der Zufluss von Geld und geldwerten Vorteilen aus einer verbotenen Tätigkeit steuerpflichtige Einnahmen darstellen (VwGH 25.1.1980, 1361/78, betreffend veruntreuter Gelder; VwGH 16.1.1991, 90/13/0285, hinsichtlich Unterschlagungen, Bestechungsgelder und Warendiebstähle; Doralt, Kommentar zum EStG, Rz 29 zu § 15 EstG; VwGH 26.11.2002, 99/15/0154; VwGH 30.6.2005, 2002/15/0087).

Die im Rahmen eines Dienstverhältnisses betrügerisch erzielten Einkünfte unterliegen nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn, sondern sind im Wege der Veranlagung zu erfassen (siehe LStRL 648 und die dortige Judikatur). Aus diesem Grunde wären die strafgegenständlichen, betrügerisch erzielten Einkünfte vom Betriebsprüfer so festgesetzt worden.

Aber auch die betrügerisch erzielten Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit seien im Rahmen der Veranlagung der Einkommensteuer zu unterwerfen.

Es wird daher die Bestrafung des Beschuldigten im Umfang und Sinne der Stellungnahme des Amtsbeauftragten zum Spruchsenat vom 27. Mai 2009 beantragt.

Ein Begehr des Amtsbeauftragten des Inhaltes, den Beschuldigten auch wegen gewerbsmäßiger Begehungsweise schuldig zu sprechen, ist dem Schriftsatz nicht zu entnehmen.

Eine Berufung des Beschuldigten liegt nicht vor.

Die Berufung des Amtsbeauftragten wurde dem Unabhängigen Finanzsenat erst am 29. Mai 2013 vorgelegt.

Sie ist gemäß § 265 Abs. 1a lit. a FinStrG durch das Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG bzw. § 151 FinStrG zu behandeln.

In einer mündlichen Verhandlung am 13. August 2014 wurde der Sachverhalt in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht ausführlich erörtert.

Zu seinen derzeitigen wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnissen hat der Beschuldigte dabei auf Befragen angegeben:

Er habe zwischenzeitig jegliche berufliche Tätigkeit beendet und sei Pensionist, wobei er monatlich an Pension € 988,00 ausbezahlt erhalte (Dazu wird der Kontoauszug der I-AG vom 5. Mai 2014, Bl.1, zur Einsicht vorgelegt, Kopie./A).

Er habe kein Aktivvermögen, aber hohe Schulden: Schadenersatzverpflichtung an den B in Höhe von rund € 300.000,00, Schulden beim Finanzamt Salzburg-Stadt von rund € 290.000,00, seine weiteren Verbindlichkeiten betragen rund € 100.000,00.

Er wohne an der Ladungssadresse in einer Mietwohnung. Er sei nicht verheiratet und lebe in dieser Wohnung alleine.

Er habe keine Sorgepflichten.

Gesundheitlich habe sich seine Lage jetzt stabilisiert, doch habe er 2009 eine Operation an der Leber gehabt. In diesem Jahr sei bei ihm auch ein Schilddrüsenadenom diagnostiziert worden, weshalb die Schilddrüse entfernt werden musste. Das bedeutet, dass er beständig Medikamente nehmen muss.

Er habe seine Alkoholsucht derzeit sehr gut im Griff, die Zeiten des Missbrauches seien vorbei. Der Alkoholmissbrauch sei sicherlich im Zusammenhang mit seiner damaligen Lebensführung gestanden, er habe auch sicherlich getrunken, weil er seine Situation verdrängen habe wollen.

Er arbeite unentgeltlich mit beim X-Flohmarkt. Er sammle dort Sachspenden mit einem Fahrzeug ein. Er habe dort 1 bis 3 Tage pro Woche gearbeitet, habe das aber jetzt aus gesundheitlichen Gründen etwas einschränken müssen.

Zur Sache äußerte sich der Beschuldigte in der Verhandlung wie folgt:

Er halte seine bisherige Verantwortung aufrecht und bekenne sich hinsichtlich der vom Vorsitzenden nunmehr präzisierten Verkürzungen für schuldig.

Er sei nach seiner Einschätzung nach selbstständig tätig gewesen, er wäre in seiner Arbeitszeit völlig frei gewesen und musste nur aus der Natur der Sache heraus seine Leistung bis zu bestimmten Zeitpunkten erbracht haben. Er hatte für die Lohnverrechnung einen Gewerbeschein gelöst und habe für seine Leistungen Honorarnoten an seinen Geschäftspartner mit Mehrwertsteuerausweis gelegt.

Er habe für seine Tätigkeit die EDV im Unternehmen des B verwendet, die übrige Tätigkeit habe er teilweise auch zu Hause gemacht, wo ich eine Betriebsstätte hatte. Er hatte einen weiteren Auftraggeber, wo er nach seiner Meinung unentgeltlich gearbeitet habe.

Der Verteidiger: Sein Mandant folge in seiner Beurteilung der Rechtslage den Ausführungen des Vorsitzenden. Beantragt werde, die umfangreichen mildernden Umstände bei der Strafbemessung zu berücksichtigen: A habe eine Selbstanzeige erstattet, welche zwar nicht strafbefreiend geworden ist, was aber zeige, genauso wie sein weiteres Verhalten, dass er an der Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes wesentlich mitgewirkt hat. Er habe ein reumütiges Geständnis abgelegt, sei

finanzstrafrechtlich unbescholtener, führe nunmehr einen ordentlichen Lebenswandel, war zur Tatzeit in finanziellen Schwierigkeiten auf Grund seiner Trunk- und Spielsucht und habe sich daher in einer psychischen Ausnahmesituation befunden. Die Taten lägen auch bereits sehr lange zurück, weshalb der Strafverfolgungsanspruch abgeschwächt ist. Überdies seien seine derzeitige persönliche und wirtschaftliche Situation, wie vom Beschuldigten dargestellt, mildernd zu bedenken.

Laut dem Amtsbeauftragten sei bezüglich der vom Beschuldigten betrügerisch erzielten Vermögensvorteile von einer Einkommensteuerpflicht auszugehen, wobei auf Judikate des Unabhängigen Finanzsenates zu verweisen sei, bei welchem unter anderem angeführt ist, dass dem OGH in dieser abgabenrechtlichen Frage keine Leitsatzfunktion zukomme.

Der Beschuldigte hätte sich erkundigen können, was ihm ob der langen Dauer dieser Vermögensaquirierung auch zumutbar gewesen wäre.

A sei daher diesbezüglich wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG zu bestrafen.

Im Übrigen werde eine tat- und schuldangemessene Bestrafung des Beschuldigten beantragt.

#### **Zur Entscheidung wurde erwogen:**

Der Amtsbeauftragte ist mit seiner Beschwerde teilweise im Recht.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO haben Unternehmer bzw. Abgabepflichtige (hier: der Beschuldigte A) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. unter anderem Abgabenerklärungen, wozu - bei Vorliegen der rechtlichen Voraussetzungen - auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 120 Abs. 1 BAO iVm § 121 BAO haben Abgabepflichtige dem Finanzamt binnen Monatsfrist alle Umstände anzugeben, die hinsichtlich der Einkommensteuer bzw. der Umsatzsteuer die persönliche Abgabepflicht begründen. Ebenso ist dem zuständigen Finanzamt innerhalb dieser Frist auch die Begründung einer gewerblichen oder sonstigen selbständigen Erwerbstätigkeit anzugeben.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer auch jeweils spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder der auf den

Voranmeldungszeitraum entfallende Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG 1994 bzw. § 16 UStG 1994 selbst zu berechnen war. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Bei der Ermittlung der jeweiligen Umsatzsteuerzahllast hat der Unternehmer auch diejenigen Umsatzsteuern zu berücksichtigen, welche er gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 schuldet, weil er sie in Rechnungen gesondert ausgewiesen hat, obwohl sie für den Umsatz nicht geschuldet gewesen wären.

Gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 schuldet aber auch derjenige eine Umsatzsteuer, der diese in einer Rechnung gesondert ausweist, obwohl er nicht Unternehmer ist.

Die Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung entfiel gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen, BGBl. II 1998/206, für den Fall, dass die errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet worden war oder sich für den Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergeben hatte. Für Voranmeldungszeiträume beginnend ab Jänner 2003 war dazu weitere Voraussetzung, dass die Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr den Betrag von € 100.000,00 nicht überstiegen hatten (BGBl. II 2002/462). Werden freiwillig Voranmeldungen eingereicht, haben diese aber natürlich richtige Angaben zu enthalten.

Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 wird der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er gemäß § 134 Abs. 1 BAO bei elektronischer Übermittlung bis Ende Juni des Folgejahres (Rechtslage ab Veranlagung 2003) entsprechende Steuererklärungen abzugeben hat. Lediglich Kleinunternehmer (§ 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994), deren Umsätze im Veranlagungszeitraum € 7.500,00 nicht überstiegen und die für den Veranlagungszeitraum keine Steuer zu entrichten hatten, waren gemäß § 21 Abs. 6 UStG 1994 von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung befreit.

Die Übermittlung der Steuererklärungen hat grundsätzlich elektronisch zu erfolgen. Lediglich für den Fall, dass dem Unternehmer die elektronische Übermittlung der Steuererklärung unzumutbar wäre, hat die Übermittlung der Steuererklärung auf dem amtlichen Vordruck zu erfolgen.

Gleiches gilt gemäß § 42 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 auch auf für die erforderliche Veranlagung eines Abgabepflichtigen zur Einkommensteuer.

Dabei war ein unbeschränkt Steuerpflichtiger zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr verpflichtet, wenn bei Einkunftsarten iSd § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 EStG 1988 der Gewinn zumindest teilweise im Betriebsvermögensvergleich ermittelt worden ist oder sein Einkommen, in dem keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte enthalten waren, mehr als € 6.975,00 (Veranlagung 2003), € 8.887,00 (Veranlagung 2004) bzw. € 10.000,00 (Veranlagung 2005 bis 2008) betragen hat. Bei Einkommen mit lohnsteuerpflichtigen Einkünften bestand Erklärungspflicht, wenn

der Betrag von € 8.720,00 (2003), € 10.000,00 (2004) bzw. € 10.900,00 (2005 bis 2008) überschritten war (§ 42 Abs. 1 EStG 1988).

Generell ist überdies jedermann zur Abgabe von Steuererklärungen verpflichtet, wenn er dazu vom Finanzamt aufgefordert worden ist (§ 133 Abs. 1 Satz 2 BAO; siehe auch § 42 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988).

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich ein Unternehmer einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der genannten Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt. Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine derartige Abgabenverkürzung bewirkt, wenn solche Selbstbemessungsabgaben ganz oder teilweise nicht (am Fälligkeitstag) entrichtet werden.

Statt einer Hinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich eine derartige Person einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig, wenn sie (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung der diesbezüglichen abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem sie beispielsweise die Existenz des Unternehmens bzw. die unternehmerische Tätigkeit gegenüber dem Fiskus verheimlicht, sodass infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches eine bescheidmäßig festzusetzende Abgabe wie die für das Veranlagungsjahr festzusetzende Umsatzsteuer mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden kann (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG, zweite Alternative), oder - im Falle der Kenntnis des Fiskus vom Abgabenanspruch - die Festsetzung der Umsatzsteuer für das diesbezügliche Veranlagungsjahr mit Null oder einem zu niedrigen Betrag anstrebt, indem sie beispielsweise die Einreichung der Steuererklärung unterlässt in der Hoffnung, das Finanzamt würde ihren Angaben, tatsächlich keine Umsätze getätigten zu haben, Glauben schenken, oder indem sie falsche Steuererklärungen einreicht, aus welchen sich keine oder eine zu niedrige Steuerschuld ergibt (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG, erste Alternative).

Gleiches gilt auch für die Hinterziehung von Einkommensteuer, bei welcher auch unter bestimmten Umständen bereits eine Strafbarkeit einer vorsätzlichen Verkürzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer denkbar ist.

Eine Strafbarkeit wegen einer zumindest versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG konsumiert eine solche wegen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter Umsatzsteuervorauszahlung in der zu verkürzen versuchten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu bestrafen wären.

Ebenso konsumierte die Strafbarkeit wegen versuchter Hinterziehung an Einkommensteuer gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG eine Strafbarkeit von darin inkludierten Finanzordnungswidrigkeiten.

Eine solche Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG begeht beispielsweise, wer - ohne hiervon den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen - vorsätzlich die oben dargestellte abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt, indem er die Einreichung von Umsatz- und Einkommensteuererklärungen unterlässt.

Gewerbsmäßig begeht jemand Abgabenhinterziehungen, wenn es ihm darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (§ 38 Abs. 1 lit. a FinStrG aF bzw. § 38 Abs. 1 FinStrG nF).

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

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Absichtlich handelt gemäß § 5 Abs. 2 StGB ein Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG haben die Finanzstrafbehörden - und gemäß § 157 FinStrG auch das Bundesfinanzgericht - unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht; bestehen Zweifel, so darf die Sache nicht zum Nachteil des Beschuldigten angenommen werden. Dabei ist der Nachweis nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite zu führen. Bleiben Zweifel bestehen, sind diese zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

In Bezug auf die gegenständliche Sache bedeutet dies wie folgt:

Zum Faktum der betrügerisch von A im Rahmen seiner Tätigkeit für den B akquirierten Geldmittel (Pkt. II.2. des Spruchsenatserkenntnisses):

Die Erhebung einer Abgabe wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein Verhalten (ein Handeln oder ein Unterlassen), das den abgabepflichtigen Tatbestand erfüllt oder einen Teil des abgabepflichtigen Tatbestands bildet, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt (§ 23 Abs 2 BAO).

Laut dem Obersten Gerichtshof ist entscheidend für die Steuerpflicht, ob der zu beurteilende Sachverhalt seinem wirtschaftlichen Gehalt nach einen Tatbestand der

Abgabengesetze erfüllt (OGH 21.4.1998, 11 Os 194/97, ÖstZB 1998, 840 = SSt 63/9; OGH 29.8.2000, 14 Os 33/00, ÖstZB 2001/279, 396; OGH 26.7.2005, 11 Os 23/04; OGH 24.6.2004, 15 Os 64/04; OGH 16.12.2010, 13 Os 124/10z; OGH 15.12.2011, 13 OS 62/11h; vgl zu Fällen wie dem vorliegenden VwGH 16.1.1991, 90/13/0285; VwGH 28.5.1998, 96/15/0114; VwGH 25.2.1997, 95/14/0112, VwGH 26.1.1999, 94/14/0001, wonach zu den Vorteilen aus einem Dienstverhältnis iSd § 25 Abs 1 Z 1 EStG auch solche gehören, die sich ein Arbeitnehmer ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneignet, zB Bestechungsgelder oder Warendiebstähle; idS auch VwGH 4.10.1995, 95/15/0080, betreffend die vom Filialleiter einer Bank durch Untreue erlangten Gelder, sowie VwGH 26.11.2002, 99/15/0154, und VwGH 30.6.2005, 2002/15/0087, hinsichtlich der Beträge, die sich ein Gemeindesekretär und ein Landesbeamter durch Missbrauch der Amtsgewalt verschafft hatten; iglS zB *Braunsteiner/Lattner* in Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg], MSA EStG 10. GL § 25 Anm 10; kritisch zur Beurteilung als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zB *Doralt*, RdW 2010, 308).

Der OGH verweist damit auf die abgabenrechtliche Wertung derartiger Sachverhalte, wenngleich sich die Strafgerichte bei der Beurteilung dieser - aus ihrer Sicht - Vorfrage nicht an die Judikatur im Abgabenverfahren gebunden fühlen (vgl *Fabrizy*, StPO<sup>11</sup> § 15 Rz 1).

Keineswegs bringt der OGH damit aber zum Ausdruck, dass etwa ansich einkommensteuerbare Einkommensteile, wenn Art und Weise deren Erwerbes gerichtlich strafbar wären, aus diesem Grunde nicht steuerbar gestellt wären:

Das durch ein strafgesetzwidriges Tun oder Unterlassen aus - dem allgemeinen Wirtschaftsverkehr entsprechenden - Rechtsgeschäften gewonnene Einkommen, nicht hingegen der bloß infolge eines deliktischen Handelns (zB durch Erpressung, Auftragsmord [gemeint wohl eher Mord; der Sold eines Auftragsmörders wäre möglicherweise als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr durchaus einkommensteuerpflichtig]) bewirkte Vermögenserwerb löst, sofern es den Kriterien der §§ 2, 21 ff EStG 1998 entspricht, eine Einkommensteuerpflicht aus. Dies gelte insbesondere dann, wenn sich diese Rechtsgeschäfte aus der Sicht eines Vertragspartners [zumindest vorerst] als legal dastellten (OGH 21.4.1998, 11 Os 194/97, wonach die Erlöse aus dem Handel mit Metalldruckbildern steuerpflichtig ist, auch wenn die Käufer über den Verwendungszweck der Erlöse getäuscht werden; OGH 29.8.2000, 14 Os 33/00, Steuerpflicht der Einnahmen aus Menschenhandel und organisierter Prostitution; OGH 26.7.2005, 14 Os 23/04, Steuerpflicht der Einkünfte aus dem Verkauf von Scheinrechnungen sowie der Unterlassung der Abfuhr der in den Rechnungen ausgewiesenen und vom Erwerber tatsächlich überlassenen Umsatzsteuer ; OGH 16.12.2010, 13 Os 124/10z, Steuerpflicht der Honoare für Beratungs- und Vermittlungsleistungen, welche mit betrügerischem Vorsatz nicht erbracht wurden; OGH 15.12.2011, 13 Os 62/11h, Steuerpflicht der durch einen Bankfilialleiter veruntreuten Kundengelder; OGH 19.1.2012, 13 Os 125/11y, KESt-Pflicht bezüglich der ausgeschütteten Mittel aus zuvor von der Gesellschaft betrügerisch erlangten

Krediten ; OGH 30.1.2014, 13 Os 82/13b, Untreuehandlungen zum Nachteil einer Mitgesellschafterin, verbunden mit der Nichtversteuerung des solcherart erlangten Gewinnanteiles).

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Zur Herstellung des Veranlassungszusammenhangs mit nichtselbständigen Einkünften genügt es laut dem VwGH, wenn die Einnahmen ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben (vgl zB VwGH 21.11.1991, 91/13/0183; auch so genanntes Entgelt von dritter Seite zählt zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, vgl zB VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136). Es steht gemäß § 23 Abs. 2 BAO der Erhebung einer Abgabe nicht entgegen, wenn dem Steuerpflichtigen die Einnahmen auf Grund einer strafbaren Tätigkeit zufließen (vgl zB VwGH 4.10.1995, 95/15/0080).

Wenn ein Dienstnehmer eine ihm durch das Dienstverhältnis gebotene Gelegenheit nutzt, um sich zu bereichern, und solcherart Vorteile erzielt, liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor (vgl zB VwGH 26.1.1999, 94/14/0001; VwGH 26.11.2002, 99/15/0154). Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen nicht nur die im Dienstvertrag vereinbarten Entgelte, sondern auch alle anderen Vorteile, zu denen auch solche gehören, auf die kein Rechtsanspruch besteht und die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers - etwa durch Veruntreuung oder Untreue - verschafft (vgl zB VwGH 16.1.1991, 90/13/0285; VwGH 25.2.1997, 95/14/0112; VwGH 30.6.2005, 2002/15/0087; VwGH 31.7.2013, 2009/13/2013).

Für andere Einkunftsarten gilt laut VwGH im Übrigen Entsprechendes (vgl zB VwGH 28.5.1998, 96/15/0114, dort zur widerrechtlichen Bereicherung durch einen Konsulenten und Machthaber in einer GmbH - wobei konkret festzustellen ist, dass die Person, der der rechtswidrige Vorteil zugekommen ist, eine einkommensteuerliche Tätigkeit entfaltet hat und dass ein Zusammenhang zwischen dieser Tätigkeit und dem Vermögensvorteil besteht; VwGH 30.1.2001, 95/14/0043, zur Bereicherung eines solcherart Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit erzielenden Obmannes eines Unterstützungsvereines; VwGH 28.4.2011, 2008/15/0259, zur Bereicherung eines aus der Täuschung seines Arbeitgebers möglicherweise gewerbliche Einkünfte erzielenden Technikers; VwGH 31.7.2013, 2009/13/0194).

So gesehen erwiese sich die vom Landesgericht Salzburg vorgenommene abgabenrechtliche Beurteilung des Sachverhaltes - folgte es der Judikatur des VwGH und nicht der des OGH - wohl als verfehlt:

A hat im strafrelevanten Zeitraum für den B eine Lohnverrechnung durchgeführt und dafür ein (im Übrigen vor dem Fiskus verheimlichtes) Entgelt bezogen, welches jedenfalls der Einkommensteuer zu unterwerfen gewesen wäre, sei es, dass er einkommensteuerpflichtige (in Form der Sondererhebungsform einer Lohnsteuer) nichtselbständige Einkünfte bezogen hat (wie der Betriebsprüfer bzw. die Abgabenbehörde angenommen haben), sei es, dass er selbständige gewerbliche

Einkünfte als selbständiger gewerblicher Lohnverrechner bezogen hat, wie der Beschuldigte und sein Geschäftspartner, der B, angenommen haben und wie es sich nach der nunmehr vorliegenden Akten- und Beweislage nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes auch ergibt.

In unmittelbarem Zusammenhang mit dieser seiner einkommensteuerpflichtigen Betätigung hat der Beschuldigte bei der Leistungserbringung Mitarbeiter der Buchhaltungsabteilung seines Arbeitgebers bzw. seines Geschäftspartners getäuscht und solcherart die vorbereiteten Überweisungen im Lohnverrechnungssystem - zum Nachteil der Arbeitnehmer des B - auf sein eigenes Sparkonto umgeleitet; der von ihm auf diese Weise erzielte Vermögensvorteil wäre ebenfalls auf alle Fälle einkommensteuerpflichtig gewesen.

Der Amtsbeauftragte vermag aber diesbezüglich mit seinem Rechtsmittel dennoch nicht zu obsiegen:

Ein entsprechendes Wissen über diesen speziellen Aspekt der Einkommensteuerbarkeit der deliktisch erzielten Vermögenszuwächse ist beim Beschuldigten trotz seiner Qualifikation als Lohnverrechner im Tatzeitraum in Anbetracht der Akten- und Beweislage nicht erweislich; gleiches gilt für einen allfälligen bedingten Vorsatz.

Selbst in Bezug auf ein etwaiges fahrlässiges Verhalten des A ist - dem Beschuldigten insoweit abgabenredliches Verhalten unterstellt - mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit - zumal in Anbetracht der selbst von Behördenorganen im gegenständlichen Verfahren vertretenen gegenteiligen Rechtsansichten - keineswegs zweifelsfrei festzustellen, dass dem Beschuldigten auch bei Aufwendung der ihm gebotenen, möglichen und zumutbaren Sorgfalt im Falle eingeholter Erkundigungen eine korrekte Auskunft zugegangen wäre dergestalt, dass nämlich die von ihm betrügerisch erwirkten Geldmittel einkommensteuerlich relevante Einkünfte aus Gewerbebetrieb dargestellt haben.

In Anbetracht der relativ geringen Besprechung einer derartigen Steuerpflicht in der abgabenrechtlichen Lehre im Falle einer selbständigen Tätigkeit - in den Kommentaren finden sich meistens lediglich Zitate über die Besteuerung von Vorteilen, welche sich ein Arbeitnehmer ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneignet, wie Warendiebstähle, Veruntreuung, Untreue, zB Jakom, *Lenneis EStG*, 2014, § 25 Rz 2 - könnte auch ein um eine rechtsrichtige Offenlegung des gegenständlichen Sachverhaltes im Falle einer abgabenrechtlichen Relevanz bemühter Abgabepflichtiger in den solcherart nicht vorwerfbaren Irrtum verfallen, eine Nichtsteuerbarkeit derartiger deliktischer Vorteile sei eine vertretbare Rechtsansicht.

Das gegen A hinsichtlich dieses Faktums anhängige Finanzstrafverfahren ist daher tatsächlich im Zweifel zu seinen Gunsten einzustellen gewesen.

Nicht einzustellen war aber durch den Spruchsenat das Finanzstrafverfahren bezüglich der insoweit verkürzten Einkommensteuern, dass nämlich A betreffend die Veranlagungsjahre 2003 bis 2006 durch Verheimlichung seiner gewerblichen Betätigung als Lohnverrechner und seiner dabei erzielten Erlöse bzw. Gewinne gegenüber dem Fiskus eine Festsetzung mit zu geringen Beträgen (2003, 2004) erzwungen hat sowie infolge Unkenntnis des Finanzamtes über die entstandenen Abgabenansprüche die Einkommensteuer nicht mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist festgesetzt werden konnte (2005, 2006) (Faktum II.1.):

Diese Verfahrenseinstellung durch den Spruchsenat scheint wohl nur irrtümlich stattgefunden zu haben, zumal er andernorts sogar eine Gewerbsmäßigkeit bei der Hinterziehung der diesbezüglichen Einkommensteuern konstatiert - wenngleich auch folgenlos für den Spruch seiner Entscheidung.

Im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten war davon auszugehen, dass bei der gewerblichen Betätigung des Beschuldigten als selbständiger Lohnverrechner auch Aufwendungen bzw. Betriebsausgaben angefallen sind, welche mangels weiterer Anhaltspunkte in freier Beweiswürdigung mit jeweils einem Fünftel der vereinnahmten Honorare geschätzt werden.

Bezüglich der nicht erklärten weiteren Honorare wird weiters im Zweifel zu Gunsten für den Beschuldigten ein Abschlag um die Hälfte vorgenommen.

War der Beschuldigte selbständig tätig, sind auch seine diesbezüglichen Honorare in umsatzsteuerlicher Hinsicht ein steuerbares und steuerpflichtiges Entgelt für seine sonstigen Leistungen gewesen. Die vorgeworfenen Umsatzsteuerschulden sind somit - wie vom Beschuldigten zum Zeitpunkt seines deliktischen Handelns laut seinen Einlassungen auch so verstanden - aufgrund der getätigten Umsätze und nicht aufgrund eines Ausweises in Rechnungen entstanden. An der entsprechenden finanzstrafrechtlichen Verantwortlichkeit des Beschuldigten ändert sich dadurch nichts.

A hat daher hinsichtlich der Veranlagungsjahre 2003 bis 2006 - neben den Hinterziehungen an Umsatzsteuer nach § 33 Abs. 1 FinStrG laut Pkt. I.1. des Schulterspruches gemäß dem Erkenntnis des Spruchsenates in Höhe von € 20.760,00 (2003: € 4.820,00 + 2004: € 4.020,00 + 2005: € 6.303,33 + 2006: € 5.616,67) und der Hinterziehungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis März 2008 nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG laut Pkt.I.2. des genannten Schulterspruches in Höhe von insgesamt € 1.200,00 (mangels weiterer Anhaltspunkte gleichmäßig verteilt zu jeweils € 400,00) - auch Hinterziehungen an Einkommensteuer nach § 33 Abs. 1 FinStrG in Höhe von € 24.122,94 (2003: 6.026,51 + 2004: € 7.051,78 + 2005: € 6.067,96 + 2006: € 4.976,69) zu verantworten.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 und 2 lit. a FinStrG werden gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der jeweiligen Verkürzungsbeträge geahndet, wobei - im Falle mehrerer Finanzstraftaten - zur Bemessung der Geldstrafe gemäß § 21 Abs. 2 FinStrG die Summen der Strafdrohungen zu einer einheitlichen Geldstrafe zusammenzurechnen sind.

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung zunächst die Schuld des Täters.

Gemäß § 23 Abs. 2 und 3 FinStrG sind bei der Ausmessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen und zusätzlich die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen. dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen.

Ein Unterschreiten eines Betrages von 10 % des Strafrahmens ist gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG nur vor Vorliegen besonderer Gründe zulässig. Solche liegen im gegenständlichen Fall zumal in Anbetracht des Tatunwertes trotz der nachfolgend dargestellten mildernden Umstände nicht vor und wurden auch nicht behauptet.

Die Summe der strafbestimmenden Wertbeträge von € 20.760,00 + € 1.200,00 + € 24.122,94 = € 46.082,94 X 2 ergeben einen Betrag von € 92.165,88, innerhalb dessen die tatsächliche Geldstrafe auszumessen ist.

Bei einem durchschnittlichen Verschulden, einander die Waage haltenden Milderungs- und Erschwerungsgründen und durchschnittlichen persönlichen und wirtschaftlichen Umständen beim Beschuldigten ergibt sich solcherart ein Ausgangswert von gerundet € 46.000,00.

Das Verhalten des Täters war nicht auf eine nur vorübergehende Abgabenvermeidung ausgerichtet. Geplant war eine dauerhafte Abgabenvermeidung im Höchstmaß, wobei zu bedenken ist, dass A als Lohnverrechner die abgabenrechtliche Ansprechstelle und Vertrauensperson für viele hunderte Menschen gewesen ist und insoweit gleichsam durchaus Vorbildfunktion gehabt hat. So gesehen bedarf es ansich einer strengen Bestrafung, um bei Bekanntwerden der Entscheidung nicht den fälschlichen Eindruck zu erwecken, ein jahreslanges abgabenunredliches Verhalten wie das des Täters wäre eine finanzstrafrechtliche Belanglosigkeit.

Als erschwerend erweist sich die Mehrzahl der deliktischen Angriffe über Jahre hinweg.

Entgegen der aktenwidrigen Feststellung des Spruchsenates, wonach eine vollständige Schadensgutmachung erfolgt sei, liegt eine solche tatsächlich nicht vor (Vorbringen des Amtsbeauftragten vor dem Spruchsenat, Finanzstrafakt Bl. 203; Abfrage des Abgabenkontos vom 16. Juni 2014, woraus sich ergibt, dass in Anbetracht der wirtschaftlichen Situation des Beschuldigten lediglich die Einbringung der strafrelevanten Beträge ausgesetzt worden ist).

Anders als die Gewichtung in Bezug auf die zu beachtende Generalprävention ist aber auch - wie die Verteidigung zu Recht vorgebracht hat - als mildernd zu bedenken das abgelegte Geständnis, die Mitwirkung des Beschuldigten an der Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes, die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Täters, den Zeitablauf seit Begehung der Finanzstraftaten und das offenkundige zwischenzeitliche abgabenrechtliche Wohlverhalten des A, sowie der Umstand, dass er durch seine Spielsucht und daraus resultierend durch seine finanzielle Notlage zu seinem Fehlverhalten auch verleitet worden ist.

In gesamthafter Abwägung dieser Argumente ist daher der Ausgangswert doch auf € 40.000,00 abzuschwächen.

Die nunmehr angegriffene Gesundheit des 63jährigen Finanzstraftäters ist mit einem Abschlag von € 4.000,00 zu bedenken. Insbesondere aber seine prekäre wirtschaftliche Situation gebietet eine Verringerung um die Hälfte des verbleibenden Sanktionswertes, sodass sich letztendlich eine Geldstrafe von € 18.000,00, das sind 19,53 % des Strafrahmens, ergäbe.

Davon ist aber ein weiterer Abschlag von € 4.000,00 wegen eingetretener überlanger Verfahrensdauer vorzunehmen: Zwischen dem Zeitpunkt des Einlangens der Berufung des Amtsbeauftragten und der Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat sind - wie oben ausgeführt - rund zweieinhalb Jahre gelegen.

Die letztendlich zu verhängende Geldstrafe beträgt daher lediglich € 14.000,00, das sind nur 15,20 % des angedrohten Strafrahmens.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei aber bei dieser der Aspekt der Mittellosigkeit des Beschuldigten außer Ansatz zu lassen ist.

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

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zur Zulässigkeit der Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu

lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Salzburg, am 13. August 2014

Der Senatsvorsitzende:  
Dr. Richard Tannert