

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 3 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Peter Binder sowie die Laienbeisitzer Dr. Ernst Grafenhofer und Ing. Josef Peterseil als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen K, vertreten durch Dr. Heinz Buchmayr, Dr. Johannes Buchmayr, Rechtsanwälte in 4020 Linz, Altstadt 15, wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs.1, 38 Abs.1 lit.a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 15. Dezember 2004 gegen das Erkenntnis des Einzelbeamten des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 28. April 2004, StrNr. 2001/00383-001, nach der am 2. Juni 2005 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers Dr. Heinz Buchmayr, des Amtsbeauftragten OR Dr. Christian Kneidinger sowie der Schriftführerin Elisabeth Rath durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

**I.** Der Berufung des Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben

und das im Übrigen unverändert bleibende Erkenntnis der Finanzstrafbehörde erster Instanz in seinem Ausspruch über die **Ersatzfreiheitsstrafe** dahingehend abgeändert, dass diese gemäß § 20 FinStrG auf ein Ausmaß von

**dreißig Tagen**

verringert wird.

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

## Entscheidungsgründe

Den vorgelegten Akten ist folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 30. November 1988 gründeten der Polizeibeamte EK und der Gastwirt S die EK GmbH, welche am Standort A unter der Geschäftsführung des EK, welcher 99 % der Anteile erwarb, eine Gastwirtschaft betreiben sollte. Der Betrieb wurde am 12. Dezember 1988 eröffnet (Veranlagungsakt des Finanzamtes Linz betreffend die EK GmbH, StNr. 014/0916, Dauerakt, insbesondere Gesellschaftsvertrag und ausgefüllter Fragebogen zur Betriebseröffnung).

Mit 21. März 1991 übernahm EK die Prokura von S, welcher in Hinkunft in der gegenständlichen Sache keine Rolle spielen sollte. Gleichzeitig wurde die Ehegattin des EK, MK, anstelle des EK zur Geschäftsführerin der EK GmbH bestellt (Veranlagungsakt des Finanzamtes Linz betreffend die EK GmbH, StNr. 014/0916, Dauerakt, Firmenbuchmitteilung).

Wesentlicher Entscheidungsträger in der EK GmbH und damit Wahrnehmender der steuerlichen Interessen ist weiterhin der mit 99 % beteiligte Gesellschafter und Prokurist EK geblieben.

Ab November 1994 lautete die Anschrift des Gastbetriebes V (genannter Veranlagungsakt betreffend die EK GmbH, Dauerakt). Es wird dort das sogenannte "B" geführt.

Am 22. Februar 1996 wurden die nach den Angaben des EK durch die Steuerberaterin der Gesellschaft erstellten, von EK firmenmäßig unterfertigten Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen der EK GmbH für das Veranlagungsjahr 1994 beim Finanzamt Linz eingereicht und am 27. März 1996 antragsgemäß verbucht, was eine bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuer mit ATS 163.110,-- und an Körperschaftsteuer mit ATS 14.971,-- ergab (Veranlagungsakt betreffend die EK GmbH, Veranlagung 1994).

Am 12. Juli 1996 wurden die nach den Angaben des EK durch die Steuerberaterin der Gesellschaft erstellten, von EK firmenmäßig unterfertigten Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen der EK GmbH für das Veranlagungsjahr 1995 beim Finanzamt Linz eingereicht und am 12. Dezember 1996 antragsgemäß verbucht, was eine bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuer mit ATS 140.785,-- und an Körperschaftsteuer mit ATS 14.992,-- ergab (Veranlagungsakt betreffend die EK GmbH, Veranlagung 1995).

Am 25. Oktober 1996 wurde die EK GmbH rückwirkend per 1. Jänner 1996 in die MK OEG mit den persönlich haftenden Gesellschaftern EK und MK als selbständig vertretungsberechtigten Geschäftsführern umgegründet, wobei EK wiederum 99 % der Anteile zukommen (Veranlagungsakt des Finanzamtes Linz betreffend die MK OEG, StNr. 245/7292, Dauerakt, Gesellschaftsvertrag vom 19. September 1996).

Nach außen trat MK als Vertreterin der MK OEG auf (siehe die Abgabenerklärungen, in welchen MK als gesetzliche Vertreterin genannt ist), der tatsächliche Entscheidungsträger im Unternehmen und damit der Wahrnehmende der steuerlichen Interessen der MK OEG ist jedoch EK gewesen.

Am 10. Dezember 1997 wurden die jeweils nach den Angaben des EK durch die Steuerberaterin der Gesellschaft erstellte, von EK firmenmäßig unterfertigte Umsatzsteuererklärung bzw. die Erklärung über die Einkünfte der MK OEG für das Veranlagungsjahr 1996 beim Finanzamt Linz eingereicht und am 4. März 1998 antragsgemäß verbucht, was eine bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuer mit ATS 47.369,-- und Feststellung der Einkünfte mit einem Verlust von –ATS 145.100,-- ergab (Veranlagungsakt betreffend die MK OEG, Veranlagung 1996).

Bereits am 2. März 1998 erging auf Basis der Einkommensteuererklärung des EK, in welcher sein Anteil an den Einkünften der MK OEG entsprechend den Berechnungen der Steuerberaterin zur Gesellschaft – aufgrund der Angaben des EK – ausgewiesen war, der Einkommensteuerbescheid für das Veranlagungsjahr 1996. Die antragsgemäße Erledigung ergab eine Gutschrift in Höhe von ATS 30.917,-- (Finanzstrafakt des Finanzamtes Linz betreffend den Beschuldigten, Bl. 82).

Ebenso erging auf Basis der Einkommensteuererklärung der MK, in welcher ihr Anteil an den Einkünften der MK OEG entsprechend den Berechnungen der Steuerberaterin zur Gesellschaft – aufgrund der Angaben des EK – ausgewiesen war, der Einkommensteuerbescheid für das Veranlagungsjahr 1996. Die antragsgemäße Erledigung ergab eine Gutschrift in Höhe von ATS 1.500,-- (Finanzstrafakt des Finanzamtes Linz betreffend den Beschuldigten, Bl. 57).

Am 16. November 1998 wurden die jeweils nach den Angaben des EK durch die Steuerberaterin der Gesellschaft erstellte, von EK unterfertigte Umsatzsteuererklärung bzw. die Erklärung über die Einkünfte der MK OEG für das Veranlagungsjahr 1997 beim Finanzamt Linz eingereicht und am 10. Dezember 1998 antragsgemäß verbucht, was eine

bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuer mit ATS 114.510,-- und Feststellung der Einkünfte mit ATS 66.621,-- ergab (Veranlagungsakt betreffend die MK OEG, Veranlagung 1997).

Am 4. Dezember 1998 erging auf Basis der Einkommensteuererklärung des EK, in welcher sein Anteil an den Einkünften der MK OEG entsprechend den Berechnungen der Steuerberaterin zur Gesellschaft – aufgrund der Angaben des EK – ausgewiesen war, der Einkommensteuerbescheid für das Veranlagungsjahr 1997. Die antragsgemäße Erledigung ergab eine Gutschrift in Höhe von ATS 18.695,-- (genannter Finanzstrafakt, Bl. 86).

Am 11. Jänner 1999 erging auf Basis der Einkommensteuererklärung der MK, in welcher ihr Anteil an den Einkünften der MK OEG entsprechend den Berechnungen der Steuerberaterin zur Gesellschaft – aufgrund der Angaben des EK – ausgewiesen war, der Einkommensteuerbescheid für das Veranlagungsjahr 1997. Die antragsgemäße Erledigung ergab eine Festsetzung der Einkommensteuer mit ATS 0,-- (genannter Finanzstrafakt, Bl. 48).

Am 3. März 2000 wurden die jeweils nach den Angaben des EK durch die Steuerberaterin der Gesellschaft erstellte, von EK firmenmäßig unterfertigte Umsatzsteuererklärung bzw. die Erklärung über die Einkünfte der MK OEG für das Veranlagungsjahr 1998 beim Finanzamt Linz eingereicht und am 9. März 2000 antragsgemäß verbucht, was eine bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuer mit ATS 104.122,-- und Feststellung der Einkünfte mit ATS 183.672,-- ergab (Veranlagungsakt betreffend die MK OEG, Veranlagung 1998).

Ebenfalls am 3. März 2000 langte beim Finanzamt Linz die Einkommensteuererklärung des EK für das Veranlagungsjahr 1998 ein, in welcher sein Anteil an den Einkünften der MK OEG entsprechend den Berechnungen der Steuerberaterin zur Gesellschaft – aufgrund der Angaben des EK – ausgewiesen war. Die antragsgemäße Erledigung am 9. März 2000 ergab eine Gutschrift in Höhe von ATS 6.076,-- (Finanzstrafakt Bl. 90).

Am 9. März 2000 erging auch auf Basis der Einkommensteuererklärung der MK, in welcher ihr Anteil an den Einkünften der MK OEG entsprechend den Berechnungen der Steuerberaterin zur Gesellschaft – aufgrund der Angaben des EK – ausgewiesen war, der Einkommensteuerbescheid für das Veranlagungsjahr 1998. Die antragsgemäße Erledigung ergab eine Festsetzung der Einkommensteuer mit ATS 28.464,--, später berichtigt auf ATS 28.164,-- (genannter Finanzstrafakt, Bl. 48).

Bereits am 29. Juni 1998 war die Steuerfahndung mit Hausdurchsuchungen beim Bierlieferanten der EK GmbH bzw. der MK OEG, der B AG, Lokation Z, vormals St AG, begonnen. Dabei hatten die Beamten einen Zugang zu den elektronisch gespeicherten Kundendaten des Getränkeerzeugers erlangt, welche durch die Systemprüfer der Großbetriebsprüfung Z in der Folge ausgewertet und in Form von Kontrollmitteilungen am 6. Oktober 2000 an die jeweils zuständigen Finanzämter versendet wurden.

Mit 1. Jänner 2001 wurde der Gastbetrieb der MK OEG auf Rechnung der MK weiterbetrieben (Veranlagungsakt betreffend die MK OEG, Dauerakt, Schreiben der Steuerberaterin vom 19. Jänner 2001).

Am 30. Jänner 2001 begannen bei der EK GmbH bzw. der MK OEG Betriebsprüfungen nach § 149 Abs.1 Bundesabgabenordnung (BAO) iVm § 99 Abs.2 FinStrG, bei welcher u.a. überprüft wurde, ob die im Rechenwerk des Getränkelieleranten neben den regulären Ausgangsrechnungen als "Barverkäufe ohne Beleg" für den Zeitraum Jänner 1994 bis Juni 1998 ausgewiesenen, aber aufgrund der verwendeten Kundennummer eindeutig der EK GmbH bzw. der MK OEG zuordnerbaren Lieferungen an ca. 223 Fass Bier (1994: 49 50-Liter-Fässer + 1995: 53 50-Liter Fässer + 1996 48 50-Liter Fässer + 1997: ungefähr 50 50-Liter Fässer + Jänner bis Juni 1998: 23 50-Liter Fässer) mit einem Einkaufswert von netto ATS 40.082,-- (1994) + ATS 43.474,-- (1995) + ATS 35.260,-- (1996) + ATS 42.236,-- (1997) + ATS 20.794,-- (bis Juni 1998) tatsächlich – wie die Finanzstrafbehörde Linz aufgrund der aufgedeckten Gepflogenheiten hunderter "Schwarzbier" verkaufender Gastwirte den Verdacht hegte – verkauft wurden, ohne im steuerlichen Rechenwerk der Gastwirtschaft erfasst zu werden.

Der Verdacht hat sich – nach Ansicht des Prüfungsorganes und nachfolgend, des Einzelbeamten der Finanzstrafbehörde erster Instanz – bestätigt; die genannten Bierfässer waren nicht im Wareneinkauf der Gastwirtschaft erfasst gewesen. Unter Ansatz des vom Beschuldigten selbst verwendeten Rohaufschlagskoeffizienten von 3,12 (1994), 3,34 (1995), 3,5 (1996), 3,32 (1997) und 3,4 (1998) ergaben sich sohin bislang verheimlicht gewesene Bierumsätze von gerundet netto ATS 125.000,-- (1994) + ATS 145.200,-- (1995) + ATS 123.400,-- (1996) + ATS 125.000,-- (1997) + ATS 70.000,-- (1998 [Wert laut Berufungsvorentscheidung]) und – bei Anwendung des 10%igen Steuersatzes – zwar vereinnahmte, aber nicht abgeführte Umsatzsteuern in Höhe von ATS 25.000,-- (1994) + ATS 29.040,-- (1995) + ATS 24.680,-- (1996) + ATS 28.040,-- (1997) + ATS 14.140,-- (1998) [Niederschrift über die Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung betreffend die EK GmbH vom

27. März 2001, ABNr. 104012/01, Pkt. 3.a), Finanzstrafakt Bl. 42; Niederschrift über die Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung betreffend die MK OEG vom 27. März 2001, ABNr. 104016/01, Pkt. 3.a), Finanzstrafakt Bl. 7; Niederschrift vom 28. Oktober 2002 über die Erörterung der diesbezüglichen Rechtsmittel im Abgabenverfahren vor der Finanzlandesdirektion f OÖ, Finanzstrafakt Bl. 121; sowie die Berechnungsblätter Finanzstrafakt Bl. 74 f].

Unter Abzug des Wareneinsatzes an eingekauftem "Schwarzbier" zuzüglich Getränkesteuer in Höhe von ATS 52.908,-- (1994) und ATS 57.386,-- (1995) errechnete sich sohin für die EK GmbH ein zusätzlicher Gewinn in Höhe von ATS 72.092,-- (1994) und ATS 87.814,-- (1995), für welchen eine Vorschreibung der 34%igen Körperschaftsteuer in Höhe von ATS 232.216,-- (1994) und ATS 29.857,-- (1995) unterblieben war (Finanzstrafakt Bl. 75).

Da im zuletzt betreffend die Körperschaftsteuer für 1994 im Abgabenverfahren mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Jänner 2003 wiederum lediglich ein Betrag von € 1.087,99 (umgerechnet ATS 14.971,--) vorgeschrieben wurde (Veranlagungsakt betreffend die EK GmbH, Veranlagung 1994), hielt die Finanzstrafbehörde erster Instanz den Vorwurf einer durch EK bewirkten Verkürzung an Körperschaftsteuer für 1994 nicht weiter aufrecht.

Da die Geldmittel aus den laut Meinung des Prüfers für Rechnung der GmbH verkauften "Schwarzbieren" nicht mehr im Betriebsvermögen aufzufinden waren, ging der Betriebsprüfer und in der Folge der Einzelbeamte davon aus, dass die Gewinne an die Gesellschafter verdeckt ausgeschüttet worden waren, ohne dass etwa Kapitalsteuer berechnet, einbehalten und an den Fiskus abgeführt worden wäre. Die sich so ergebende strafrelevante 22%ige Kapitalertragsteuer hat ATS 21.360,-- (1994) und ATS 25.708,-- (1995) betragen (Finanzstrafakt Bl. 75).

Unter Abzug des Wareneinsatzes an eingekauftem "Schwarzbier" zuzüglich Getränkesteuer in Höhe von ATS 46.543,-- (1996), ATS 55.751,-- (1997) und ATS 43.257,-- (1998) ergab sich für die MK OEG ein zusätzlicher strafrelevanter Gewinn in Höhe von ATS 76.857,-- (1996), ATS 84.449,-- (1997) und ATS 43.257,-- (1998), welcher nach Meinung der Finanzstrafbehörde erster Instanz sich im Ausmaß der Gesellschaftsanteile auf EK und MK verteilte. Die solcherart – unter der Annahme einer geplanten Steuervermeidung im Höchstausmaß – errechnenden strafrelevanten Einkommensteuern haben für EK ATS 17.859,-- (1996), ATS 26.754,-- (1997) und ATS 13.704,-- (1998) und für MK ATS 169,-- (1996) [tatsächlich offenbar ATS 0,--, weil sich die Vorschreibung der Einkommensteuer für 1996

auch nach der Betriebsprüfung nicht änderte (siehe Buchungsabfrage, Finanzstrafakt Bl. 42)], ATS 186,-- (1997) und ATS 277,-- (1998) [tatsächlich offenbar ATS 139,--, weil sich der Gewinn laut Berufungsvorentscheidung gegenüber dem ursprünglichen Wert änderte] betragen (siehe Berechnungen durch den Strafreferenten, Finanzstrafakt Bl. 74).

Dem Einwand des EK gegenüber dem Betriebsprüfer und dem Strafreferenten, die verfahrensgegenständlichen Bierfässer, welche nicht im Rechenwerk der EK GmbH und der MK OEG aufgeschienen sind, wären tatsächlich von einem ominösen "Fischer Karl" gegen Bezahlung (offenbar des Einkaufspreises) jedes Mal wieder vom Betriebsstandort abgeholt worden, wobei aber die Identität dieser Person nicht feststellbar war und diese trotz umfangreicher Erhebungen (z.B. Veranlagungsakt betreffend die EK GmbH, Veranlagung 1995, Bl. 57) nicht ausfindig zu machen war, wurde kein Glauben geschenkt (obgenannte Niederschrift über die Erörterung der Rechtsmittel vom 28. Oktober 2002, Finanzstrafakt Bl. 120 ff).

Mit Erkenntnis des Einzelbeamten als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 28. April 2004 wurde EK schuldig gesprochen, er habe im Amtsbereich des Finanzamtes Linz vorsätzlich

a) als Verantwortlicher [Wahrnehmender der steuerlichen Interessen] der EK GmbH durch Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, somit unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, betreffend das Veranlagungsjahr 1995 eine Verkürzung an Körperschaftsteuer in Höhe von ATS 29.857,--, betreffend die Zeiträume 1994 und 1995 eine Verkürzung an Kapitalertragsteuer in Höhe von insgesamt ATS 47.068,-- (1994 ATS 21.360,-- + 1995 ATS 25.708,--), sowie betreffend die Veranlagungsjahre 1994 und 1995 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt ATS 54.040,-- (1994 ATS 25.000,-- + 1995 ATS 29.040,--) dadurch bewirkt, dass er die Wareneinkäufe bei der St AG [die obgenannten Bierlieferungen im Wert von ATS 40.082,-- (1994) und ATS 43.474,-- (1995)] und die daraus resultierenden Einnahmen [und Gewinnausschüttungen gegenüber dem Fiskus verheimlichte, wodurch die obgenannten bescheidmäßig festzusetzenden Körperschaft- und Umsatzsteuern zu niedrig festgesetzt und die selbst zu berechnenden Kapitalertragsteuern nicht entrichtet worden sind,] wobei es ihm darauf angekommen sei, sich durch die wiederholte Begehung [der Verfehlungen] eine fortlaufenden Einnahme zu verschaffen,

b) als Verantwortlicher [Wahrnehmender der steuerlichen Interessen] der MK OEG durch Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, somit unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht,

ba) betreffend die Veranlagungsjahre 1996 bis 1998 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt ATS 66.860,-- (1996 ATS 24.680,-- + 1997 ATS 28.040,-- + 1998 ATS 14.140,--) dadurch bewirkt, dass er die Wareneinkäufe bei der St AG [die obgenannten Bierlieferungen im Wert von ATS 35.260,-- (1996), ATS 42.236,-- (1997) und ATS 20.794,-- (1998)] und die daraus resultierenden Einnahmen [gegenüber dem Fiskus verheimlichte, wodurch die genannten bescheidmäßig festzusetzenden Umsatzsteuern zu niedrig festgesetzt worden sind und], wobei es ihm darauf angekommen sei, sich durch die wiederholte Begehung [der Verfehlungen] eine fortlaufenden Einnahme zu verschaffen,

bb) hinsichtlich seiner Ehegattin MK dazu beigetragen, dass betreffend die Veranlagungsjahre 1996 [1997] bis 1998 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt ATS 632,- - [tatsächlich ATS 325,--, nämlich ATS 186,-- (1997) + ATS 139,-- (1998)] bewirkt worden ist[, indem – aufbauend auf sein falsches Rechenwerk zu Pkt. ba) – die Gewinnanteile seiner Ehegattin aus der von der MK OEG betriebenen Gastwirtschaft zu niedrig berechnet worden sind, [wodurch die genannten bescheidmäßig festzusetzenden Einkommensteuern zu niedrig festgesetzt worden sind,] wobei es ihm darauf angekommen sei, der MK durch die wiederholte Begehung [der Verfehlungen] eine fortlaufenden Einnahme zu verschaffen, sowie

c) [als Abgabepflichtiger] durch Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, somit unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, betreffend die Veranlagungsjahre 1996 bis 1998 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt ATS 58.317,-- (1996 ATS 17.859,-- + 1997 ATS 26.754,-- + 1998 ATS 13.704,--) dadurch bewirkt, dass er – aufbauend auf sein falsches Rechenwerk zu Pkt. ba) – seine Gewinnanteile aus der von der MK OEG betriebenen Gastwirtschaft zu niedrig angegeben hat, [wodurch die genannten bescheidmäßig festzusetzenden Einkommensteuern zu niedrig festgesetzt worden sind,] wobei es ihm darauf angekommen sei, sich durch die wiederholte Begehung [der Verfehlungen] eine fortlaufenden Einnahme zu verschaffen,

und hiedurch gewerbsmäßige Abgabenhinterziehungen nach §§ 33 Abs.1, 38 Abs.1 lit.a FinStrG begangen.

Aus diesem Grunde wurde über EK gemäß §§ 33 Abs.5, 38 Abs.1 [iVm § 21 Abs.1 und 2] FinStrG eine Geldstrafe von € 7.000,-- und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren



Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von vierzig Tagen verhängt; ebenso wurden ihm pauschale Verfahrenskosten in Höhe von € 363,-- gemäß § 185 [Abs.1 lit.a] FinStrG und gegebenenfalls der Ersatz der Kosten eines Strafvollzuges auferlegt.

In seiner Begründung führt der Einzelbeamte im Wesentlichen wie folgt u.a. aus [Ergänzungen des Berufungssenates in eckiger Klammer]:

Der finanzstrafrechtlich unbescholtene Beschuldigte EK ist als Polizist tätig. Nach der Volksschule hat er das Gymnasium und dann die HTL besucht, aber nicht abgeschlossen. Er ist verheiratet und sorgepflichtig für ein Kind. Laut seinen eigenen Angaben bezieht einen monatlichen Gehalt von ca. € 1.600,-- und hat Verbindlichkeiten in Höhe etwa € 87.207,40 (ATS 1,2 Millionen) [nunmehr etwa € 72.207,40] aus einem Privatkredit und Bürgschaften für die MK OEG und für seine Ehegattin; er ist Eigentümer einer Liegenschaft mit einem Wert von etwa € 58.138,26, schulde aber noch eine Nebengebührkaution in Höhe von € 6.540,55. Er benützt einen geleasten PKW.

Bei der EK GmbH und der MK OEG seien im Jahre 2001 Betriebsprüfungen durchgeführt worden, da im Zuge einer Hausdurchsuchung bei der St AG festgestellt worden sei, dass diese verschiedenen Gastwirten den "Schwarzein- und verkauf" von Getränken ermöglichte. Dies sei in der Art erfolgt, dass ein Teil der Ware offiziell geliefert wurde, und für den anderen Teil eine Rechnung bezeichnet mit "Diverse Letztverbraucher Gemeinde H" erstellt wurde. Diese "Letztverbraucher"-Rechnung fand in weiterer Folge keinen Niederschlag in der Buchhaltung des jeweiligen Gastwirtes. Bei dieser Hausdurchsuchung wurden weiters EDV-Daten vorgefunden, aus denen eine Zuordnung der "Letztverbraucherlieferung" zu dem jeweiligen Gastwirt möglich war. Diese ausgewerteten Daten wurden in weiterer Folge den jeweiligen Betriebsprüfungsabteilungen zur Verfügung gestellt. Im Zuge einer Betriebsprüfung beim Beschuldigten seien diese Daten ausgewertet worden, wobei zunächst folgende Zuschätzungen (Sicherheitszuschlag nicht berücksichtigt) vorgenommen wurden:

EK GmbH:	1994	1995	1996
Schwarzeinkauf	40.082,--	43.474,--	35.260,--
Rohaufschlagskoeffizient	3,12	3,34	3,50
Umsatz	125.000,--	145.200,--	123.400,--
Wareneinkauf brutto	52.908,--	57.386,--	46.543,--
Gewinn	72.092,--	87.814,--	76.857,--

MK OEG:	1997	1998
Schwarzeinkauf	42.236,--	41.580,--
Rohaufschlagskoeffizient	3,32	3,40
Umsatz	140.200,--	141.400,--
Wareneinkauf brutto	55.751,--	54.886,--
Gewinn	84.449,--	86.514,--

{Tabelle 1}

Gegen diese Abgabenbescheide wurden Berufungen eingebracht.

Auf Grund der in den Berufungen vorgebrachten Argumente wurden die Umsatz- und Gewinnzuschätzungen aus den Schwarzeinkäufen wie folgt festgesetzt:

EK GmbH:	1994	1995
Schwarzeinkauf	40.082,--	43.474,--
Rohaufschlagskoeffizient	3,12	3,34
Umsatz	125.000,--	145.200,--
Wareneinkauf brutto	52.908,--	57.386,--
Gewinn	72.092,--	87.814,--

MK OEG:	1996	1997	1998
Schwarzeinkauf	35.260,--	42.236,--	20.794,--
Rohaufschlagskoeffizient	3,50	3,32	3,40
Umsatz	123.400,--	140.200,--	70.700,--
Wareneinkauf brutto	46.543,--	55.751,--	27.443,--
Gewinn	76.857,--	84.449,--	43.257,---

{Tabelle 2}

Daraus hätten sich die oben angeführten Abgabennachforderungen ergeben.

Der Beschuldigte habe die oben angeführten Einnahmen vorsätzlich nicht erklärt, wobei es ihm darauf angekommen sei, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Der Beschuldigte habe in seinem Einspruch gegen die Strafverfügung [Finanzstrafakt Bl. 192 f] angegeben, dass er sich der ihm vorgeworfenen Finanzvergehen schuldig bekenne, jedoch nicht in dem ihm angelasteten Umfang. In weiterer Folge habe er jedoch ausgeführt, dass der ihm gemachte Vorwurf absolut unrichtig sei. Wie er bereits in der Berufung [im

Abgabenverfahren] dargelegt habe, habe jemand namens "Karl Fischer", der Stammgast gewesen sei, die zugerechneten Biereinkäufe gekauft. Dieser habe ihn darum ersucht, für ihn wöchentlich ein 50 Liter-Fass Bier zu bestellen. Dieser Gast habe das Bier im Vorhinein bezahlt, und sei ihm dieses in weiterer Folge ausgefolgt worden. Dieses Fass sei im Keller, getrennt von der betrieblichen Ware und gesondert gekennzeichnet mit dem Namen "Karl" gelagert worden. Dies könne auch von Zeugen bestätigt werden.

In weiterer Folge habe der Beschuldigte dazu ausgeführt, dass ihm vom genannten Stammgast nur der Vorname bekannt gewesen sei. Mit "Fischer" sei er möglicherweise deshalb bezeichnet worden, weil er öfters vom Fischen gesprochen und in diesem Zusammenhang einen privaten Fischerverein im Mühlviertel erwähnt habe. Den genauen Namen und die Adresse kenne er nicht. Das Fass Bier habe immer seine Frau bestellt und meist auch den Zettel angebracht. Es sei meist an einem Montag zwischen 14.00 und 15.00 Uhr abgeholt worden. Die Geldübergabe sei im Lokal, vermutlich an seine Frau erfolgt. Der Stammgast habe einen älteren dunklen Kombi gehabt und sei ca. 55 Jahre alt gewesen.

In weiterer Folge führte er aus, dass dieser Stammgast das Bier für seine Fischerkollegen benötigt habe. Den See/Teich, bei dem er gefischt habe, habe er nicht genannt, weil er eher verschlossen gewesen sei.

Der Betriebsprüfer habe in seiner Stellungnahme zur Berufung diesbezüglich angegeben, dass der Beschuldigte bereits bei der Betriebsprüfung erwähnt habe, dass ein "Herr Fischer" wöchentlich ein 50 Liter-Fass Bier abgeholt habe. Den richtigen Namen dieses Hrn. "Fischer" habe EK nicht nennen können, auch nicht Fahrzeugtyp und amtliches Kennzeichen des PKW des angeblichen Bierfassabnehmers.

Die Kellnerin L habe in einer eidesstattlichen Erklärung ausgeführt, ein Gast des Lokales, der "Karl Fischer" genannt wurde, weil er öfter vom Fischen gesprochen und in diesem Zusammenhang einen privaten Fischerverein im Mühlviertel erwähnt habe, habe wöchentlich ein 50 Liter-Fass Bier abgeholt. Er habe wöchentlich den Geldbetrag im Lokal, in einem Kuvert, deponiert. Meist sei das 50 Liter-Fass Bier von MK ausgefolgt worden. Das Bier habe er an einem Montag abgeholt, weil er wusste, dass an diesem Tag die Bierlieferung stattfinde. Hin und wieder habe die Kellnerin das Geld entgegen genommen und das Fass ausgefolgt. In einer schriftlichen Einvernahme [als Zeugin] gab sie weiter an, dass das Fass immer getrennt gestanden sei. Es sei glaublich mit einem Kombi, Kennzeichen unbekannt, abgeholt worden [Veranlagungsakt betreffend die MK OEG, Veranlagung 1999, Bl. 55 und 66 f].

B und C gaben in eidesstattlichen Erklärungen an, dass sie Stammgäste des Lokales gewesen seien. Dabei hätten sie beobachtet, dass ein ihnen bekannter Gast, der nach seinen Erzählungen Mitglied eines Fischervereines im Mühlviertel gewesen sei, und deshalb mit "Karl Fischer" angesprochen worden sei, regelmäßig an einem Montag am frühen Nachmittag ein 50 Liter Fass Bier abgeholt habe. Dieses Fass habe er vom Keller des Lokales geholt und für die Bezahlung ein Kuvert übergeben [Veranlagungsakt betreffend die MK OEG, Veranlagung 1999, Bl. 53 f].

B gab [zeugenschaftlich] weiters an, dass dieser "Fischer" ca. 50 Jahre gewesen sei. Die Fässer habe er mit einem dunklen Kombi abgeholt [Veranlagungsakt betreffend die MK OEG, Veranlagung 1999, Bl. 64 f].

C führte in einer Zeugenaussage zusätzlich an, dass Herr "Fischer" in der Zeit von 1997 bis 1999 die Bierfässer geholt habe. Sicherlich jedoch nicht in der Zeit des alten Lokales [Veranlagungsakt betreffend die MK OEG, Veranlagung 1999, Bl. 68 f].

MK sagte als Zeugin [vor dem Einzelbeamten] aus, dass sie in beiden Lokalen als Kellnerin gearbeitet habe. Bei der EK GmbH habe sie den Dienst noch alleine erledigt. Später habe sie den Dienst mit L gemacht, wobei sie sich abgewechselt hätten. Den Wareneinkauf habe der Beschuldigte gemacht. Bestellungen bei der Brauerei und für Pizza habe meist sie an einem Freitag gemacht. "Karl Fischer" sei seit etwa Anfang 1994 Gast im Lokal gewesen. Sie kenne C, da diese seit ca. 1988 ein Gast gewesen sei, als sie noch das alte Lokal gehabt hätten. C sei meist am Nachmittag nach Dienstschluss (14.00 Uhr) auf ein oder zwei Getränke gekommen [Finanzstrafakt Bl. 209].

Der Beschuldigte bestreite nicht den Bezug von Bier, ohne dieses in seiner Buchhaltung erfasst zu haben. Ebenso wird der Umfang der so getätigten Lieferungen nicht bestritten. Jedoch führte er aus, dass die jeweiligen Lieferungen nicht für seine Betriebe [offenbar: zum Verkauf im Gastlokal bestimmt] gewesen seien, sondern von einem gewissen "Karl Fischer" bezogen worden seien.

Auffallend sei zunächst, dass sich der Beschuldigte im Einspruch dem Grunde nach schuldig bekannte und nur noch die Höhe der Abgabenverkürzungen bestritten habe. Dieses Geständnis habe er jedoch in weiterer Folge, ohne Angabe von Gründen für den Widerruf, nicht mehr aufrecht erhalten, sondern blieb bei seiner ursprünglichen Verantwortung, wonach eine ihm nicht näher bekannte Person dieses Bier bezogen habe.

Einen vernünftigen Grund, warum er diese Lieferungen nicht ordnungsgemäß in seiner Buchhaltung erfasste, und anschließend den Warenverkauf zum Einkaufspreis verbuchte, führte er nicht an. Wäre die Verantwortung des Beschuldigten richtig, gäbe es auch keinen vernünftigen Grund, dies nicht so zu handhaben, zumal sich daraus keine steuerliche Belastung ergäbe, und die Richtigkeit seiner Buchhaltung untermauern würde.

Aber auch die weitere Verantwortung des Beschuldigten sei widersprüchlich.

So gab er in der Berufung [im Abgabenverfahren] dezidiert an, dass die Schwarzeinkäufe an Herrn "Karl Fischer" weiter gegeben worden seien.

In weiterer Folge führte er [aber] dazu aus, dass der Name "Fischer" nur ein Spitzname gewesen sei, weil dieser möglicherweise öfter vom Fischen gesprochen und in diesem Zusammenhang einen privaten Fischerverein im Mühlviertel erwähnt habe.

Erst in weiterer Folge gab er an, dass er diese Umstände kenne.

Es wurde also zunächst eine Person namentlich benannt, in weiterer Folge mögliche Gründe für den genannten, aber unbekannten Familiennamen angeführt, damit diese später dann zur Gewissheit werden.

Die vom Beschuldigten vorgelegten eidesstattlichen Erklärungen könnten den Beschuldigten auch nicht entlasten, da diese hinsichtlich des Namens [des angeblichen Bierfassbeziehers] und des [von ihm] verwendeten Fahrzeug so allgemein seien, damit tunlichst keine Widersprüche aufgedeckt werden können. Diese Erklärungen seien vielmehr als Scheinbestätigungen zu werten.

Dass dies so ist, zeige sich auch aus der Aussage der Zeugin C, die bei ihrer Einvernahme in Abwesenheit des Beschuldigten angab, dass Herr "Fischer" in der Zeit von 1997 bis 1999 die Bierfässer geholt habe. Sicherlich jedoch nicht in der Zeit des alten Lokales.

Nach der Aussage der Zeugin MK war C in dieser Zeit aber auch schon Stammgast, und hätte daher derartiges beobachten müssen.

Unglaublich sei weiter, dass der Familienname eines jahrelangen Stammgastes nicht bekannt ist.

Weiters sei unglaublich, dass von einer Person, die angeblich wöchentlich über 5 Jahre hinweg ein Fass Bier abgeholt hat, also insgesamt 260 mal [laut Aktenlage 223], weder die Fahrzeugtype, noch das Kennzeichen, oder der Ansatz des Kennzeichens genannt werden kann.

Zudem auffallend, dass der "Herr Fischer" laut Aussage des Beschuldigten und der Zeugen ungefähr [unmittelbar] nach den Hausdurchsuchung bei der St AG wie "Phönix aus der Asche" verschwunden sei bzw. [plötzlich] keine Bierlieferung mehr erhalten hat.

Aus den angeführten Gründen ist somit das Vorbringen des Beschuldigten widersprüchlich und unglaublich, so dass davon auszugehen sei, dass die Schwarzlieferungen für die Unternehmen erfolgten und daher der Tatbestand [der Abgabenhinterziehungen] in objektiver Hinsicht erwiesen sei.

Vorsatz bedeute eine zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur aus seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden kann.

Der Beschuldigte habe zur subjektiven Tatseite keine Aussage getroffen, da er die Erfüllung des Tatbestandes schon in objektiver Hinsicht bestritt. Wie bereits oben dargelegt, sei die Verantwortung des Beschuldigten unglaublich. Es sei vielmehr so, dass sich der Beschuldigte auf Grund der allseits bekannten Amtshandlungen bei der St AG ein Lügengerüst festgelegt hat, mit welchem er versuchte, die Abgabenvorschreibung zu verhindern.

Dass er als Polizist über genügend Erfahrung verfügte, sich ein entsprechend gefinkeltes Gerüst zu bilden, sei wohl unbestritten. Schon dieser Versuch des Beschuldigten zeige, dass er sich sehr wohl seiner abgabenrechtlichen Pflichten bewusst war, diese jedoch im Strafverfahren verschleiern wollte.

Auf Grund dieser Umstände nehme die Finanzstrafbehörde im Rahmen des nach § 98 Abs.3 FinStrG eingeräumten Ermessens als erwiesen an, dass der Beschuldigte in objektiver und subjektiver Hinsicht den Tatbestand des § 33 Abs.1 FinStrG erfüllt habe.

Da der Beschuldigte die Einnahmen für die Bestreitung des Lebensunterhaltes verwendet hat, liege gewerbsmäßiges Handeln vor.

Bei der Strafzumessung wertete der Einzelbeamte als mildernd die bisherige finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des EK, das längere Zurückliegen der Tat und sein

seitheriges Wohlverhalten und die teilweise Schadensgutmachung, als erschwerend die Begehung durch einen längeren Zeitraum.

Gegen dieses Straferkenntnis hat der Beschuldigte durch seinen Verteidiger innerhalb offener Frist Berufung erhoben, wobei er die Entscheidung durch einen Berufungssenat beantragte und im Wesentlichen vorbrachte:

Die Ausführungen des Einzelbeamten seien nicht richtig, insoweit davon gesprochen werde, dass "umfangreiche", im Einzelnen auf Seite 3 des angefochtenen Straferkenntnisses angeführte [Anmerkung: siehe die Darstellung in der *Tabelle 1*] "Zuschätzungen" vorgenommen worden seien bzw. dass aufgrund der in den Berufungen vorgebrachten Argumente die "Umsatz- und Gewinnschätzungen" aus den Schwarzeinkäufen in bestimmter Höhe [Anmerkung: siehe die Darstellung in der *Tabelle 2*] festgesetzt worden seien und der Beschuldigte die sich solcherart ergebenden Abgabennachforderungen [Einnahmen] vorsätzlich nicht erklärt hätte, wobei es ihm darauf angekommen sei, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen:

Zugeschätzte Abgabenbeträge [Wohl: Abgabenbeträge aus Zuschätzungen] könnten schon deshalb nicht als vorsätzlich verkürzt qualifiziert werden, weil die Hinzurechnung derartiger Beträge begriffsnotwendig "das Gegenteil von Vorsatz sei".

Mit Rücksicht auf die komplizierte Sach- und Rechtslage sei [im Abgabenverfahren] zwischen dem Vertreter des EK und dem Rechtsmittel-Referenten eine Übereinkunft getroffen worden, dass bestimmte, von vorn herein fragwürdige Zuschätzungsbeträge entfallen sollten, um auf diese Weise die zur Vorschreibung gelangten Abgaben in etwa auf die Hälfte zu reduzieren.

[Anmerkung: Im Gegenzug wurden die verbleibenden Zuschätzungen laut *Tabelle 2* für Zwecke des Abgabenverfahrens außer Streit gestellt (siehe die über diese Erörterung der Berufungen aufgenommene Niederschrift vom 28. Oktober 2002, Veranlagungsakt betreffend die MK OEG, Veranlagung 1999, bzw. Finanzstrafakt Bl. 175 f).]

In einer zweiten Phase sollten die im Berufungsverfahren reduzierten Beträge nochmals im Wege einer Abgabennachsicht oder im Wege einer Abgabenabschreibung um etwa die Hälfte reduziert werden. Mit Schreiben des Finanzamtes Linz vom 11. November und 11. Dezember 2003 seien die seinerzeit vereinbarten Teilnachsichten amtlich bewilligt worden.

Mit Schreiben vom 11. Dezember 2003 habe das Finanzamt Linz die Rückstände auf den drei bezughabenden Steuerkonten der MK OEG, der MK OEG als Rechtsnachfolgerin der EK GmbH und der Ehegatten EK und MK ohne nähere Aufgliederung mit € 25.844,56 festgestellt und dazu erklärt, die nach Zahlung eines Teilbetrages von € 12.120,-- verbleibenden restlichen Abgabenschulden von € 13.724,56 durch Löschung abzuschreiben.

[Anmerkung: Die Abgabenkonto der MK OEG, des EK bzw. des EK weisen keine Nachsichten von Abgabenzahlungsansprüchen der Republik Österreich aus (Buchungsabfrage der diesbezüglichen Abgabenkonto).

Das ehemalige Abgabenkonto der EK GmbH bzw. der MK OEG als Rechtsnachfolgerin der EK GmbH, offenbar StNr. 014/0916, beim Finanzamt Linz steht dem Berufungssenat nicht zur Einsichtnahme zur Verfügung. Ebenfalls findet sich das Schreiben vom 11. Dezember 2003 nicht in den vorgelegten Akten.

Wohl jedoch wurde dem Berufungssenat ein Ausdruck über einen elektronischen Aktenvermerk vorgelegt, wonach am 11. Dezember 2003 zwischen dem Finanzamt Linz und der MK OEG ein entsprechender außergerichtlicher Ausgleich abgeschlossen worden ist.

Mit Buchung vom 4. Oktober 2004 wurde am Abgabenkonto der MK OEG ein Abgabebetrag von insgesamt € 5.493,96, darin enthalten auch Umsatzsteuern aus 1997 und 1998 in Höhe von € 1.599,47 (ATS 22.009,18) und € 1.265,23 (ATS 17.409,94), als uneinbringlich abgeschrieben (Buchungsabfrage betreffend das Abgabenkonto der MK OEG).

Die Vorschreibung an Umsatzsteuer für 1997 aufgrund der Berufungsvorentscheidung vom 13. März 2003 hatte ATS 154.460,--, umgerechnet € 11.225,05, betragen (Finanzstrafakt Bl. 112); ursprünglich wurde – siehe oben – antragsgemäß eine Umsatzsteuer in Höhe von ATS 114.510,-- festgesetzt. Von der Differenz in Höhe von ATS 39.950,-- wurde somit abzüglich des gelöschten Betrages von ATS 22.009,18 ein Teil in Höhe von ATS 17.940,82 tatsächlich entrichtet. Der Berufungssenat geht im Zweifel zu Gunsten für den Beschuldigten davon aus, dass der entrichtete Teil ein solcher der von EK hinterzogenen Umsatzsteuer in Höhe von ATS 28.040,-- gewesen ist.

Die Vorschreibung an Umsatzsteuer für 1998 aufgrund der Berufungsvorentscheidung vom 13. März 2003 hatte ATS 121.532,--, umgerechnet € 8.832,07, betragen (Finanzstrafakt Bl. 116); ursprünglich wurde – siehe oben – antragsgemäß eine Umsatzsteuer in Höhe von ATS 104.122,-- festgesetzt. Von der Differenz in Höhe von ATS 17.410,-- wurde somit abzüglich



des gelöschten Betrages von ATS 17.409,94 ein Teil in Höhe von lediglich ATS 0,06 tatsächlich entrichtet. Der Berufungssenat geht im Zweifel zu Gunsten für den Beschuldigten davon aus, dass der entrichtete Teil ein solcher der von EK hinterzogenen Umsatzsteuer in Höhe von ATS 14.140,-- gewesen ist.

Mit Buchung vom 22. Oktober 2004 wurde am Abgabenkonto des EK ein Abgabebetrag von insgesamt € 3.237,93, darin enthalten auch Einkommensteuern aus 1997 und 1998 in Höhe von € 659,65 (ATS 9.076,98) und € 2.257,44 (ATS 31.063,05), als uneinbringlich abgeschrieben (Buchungsabfrage betreffend das Abgabenkonto des EK).

Die Vorschreibung an Einkommensteuer für 1997 aufgrund einer Folgeänderung gemäß § 295 Abs.1 BAO vom 4. Juni 2003 hatte ATS 23.029,--, umgerechnet € 1.673,58, betragen (Finanzstrafakt Bl. 87 f); ursprünglich wurde – siehe oben – antragsgemäß eine Gutschrift in Höhe von ATS 18.695,-- festgesetzt. Von der Differenz in Höhe von ATS 41.724,-- wurde somit abzüglich des gelöschten Betrages von ATS 9.076,98 ein Teil in Höhe von ATS 32.647,02 tatsächlich entrichtet. Der Berufungssenat geht im Zweifel zu Gunsten für den Beschuldigten davon aus, dass im entrichteten Teil die von EK hinterzogene Einkommensteuer in Höhe von ATS 26.754,-- enthalten gewesen ist.

Die Vorschreibung an Einkommensteuer für 1998 aufgrund einer Folgeänderung gemäß § 295 Abs.1 BAO vom 4. Juni 2003 hatte ATS 24.987,--, umgerechnet € 1.815,88 betragen (Finanzstrafakt Bl. 91 f); ursprünglich wurde – siehe oben – antragsgemäß eine Gutschrift in Höhe von ATS 6.076,-- festgesetzt. Von der Differenz in Höhe von ATS 31.063,-- wurde somit tatsächlich nichts entrichtet.

Das Abgabenkonto der MK weist keine Nachsichten oder Löschungen auf; die strafrelevanten Beträge sind entrichtet (Abfrage Abgabenkonto betreffend die MK).

Geht man von der diesbezüglichen Richtigkeit des Vorbringens des Verteidigers aus, so hat der Rückstand am Abgabenkonto der EK GmbH zu StNr. 014/0916 am 11. Dezember 2003 € 16.328,19 betragen (€ 25.844,56 abzüglich der Rückstände auf den Konten der MK OEG und des EK in Höhe von € 5.493,96 und € 4.022,41).

Da das ursprüngliche Abgabenkonto der EK GmbH mit einem Saldo von ATS bereits am 9. Oktober 1998 gelöscht worden war (Kontoabfrage vom 13. September 2000, Arbeitsbogen betreffend die EK GmbH zu ABNr. 104012/01, Bl. 35) und die Betriebsprüfung nach der Umgründung in die MK OEG stattgefunden hat, ist anzunehmen, dass der spätere Rückstand

auf dem neuen Abgabenkonto der EK GmbH zu StNr. 014/0916 das Ergebnis der genannten Betriebsprüfung und des nachfolgenden diesbezüglichen Rechtsmittelverfahrens gewesen ist.

Am Abgabenkonto 014/0916 waren mit Buchung vom 6. April 2001 als Ergebnis der Prüfung ursprünglich ATS 331.630,--, umgerechnet € 24.100,49, (Kapitalertragsteuer 1994 ATS 56.559,-- + Kapitalertragsteuer 1995 ATS 62.299,-- + Nachforderung Umsatzsteuer 1994 ATS 53.850,-- + Nachforderung Umsatzsteuer 1995 ATS 58.940,-- + Nachforderung Körperschaftsteuer 1994 ATS 23.216,-- + Nachforderung Körperschaftsteuer 1995 ATS 76.766,-- vorgeschrieben gewesen (Kontoabfrage im obgenannten Arbeitsbogen ganz vorne).

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 14. Jänner 2003 bzw. gemäß § 293 BAO berichtigtem Bescheid vom 26. Februar 2003 wurde die Umsatzsteuernachforderung für 1994 um € 884,43 und um € 399,70 (Finanzstrafakt Bl. 168), die Umsatzsteuernachforderung für 1995 um € 1.322,64 (Finanzstrafakt Bl. 185), die Körperschaftsteuernachforderung für 1994 um € 1.687,17 (Finanzstrafakt Bl. 169), die Körperschaftsteuernachforderung für 1995 um € 1.875,39 (Finanzstrafakt Bl. 186), sowie mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Jänner 2003 die Kapitalertragsteuervorschreibung für 1994 um € 1.702,87 bzw. für 1995 um € 1.767,48 (Veranlagungsakt betreffend die EK GmbH, Veranlagung 1995) verringert, sodass rein rechnerisch ein Abgabenrückstand von € 14.460,81 bestanden haben müsste.

Die Differenz zum vom Finanzamt errechneten Betrag von sogar € 16.328,19 wird sich aus Nebenansprüchen zu den Abgabennachforderungen ergeben haben, sodass also jedenfalls betreffend das Abgabenkonto der EK GmbH keine Entrichtung und auch keine Nachsicht stattgefunden hatte.

Im Ergebnis wurden daher von den hinterzogenen Abgaben ein Betrag von ATS 17.940,82 + ATS 24.680,-- + ATS 0,06 + ATS 17.859,-- + ATS 26.754,-- + ATS 186,-- + ATS 139,--, insgesamt sohin ATS 87.558,88 entrichtet; der Rest der verkürzten Abgaben ist offenkundig für den Fiskus unwiederbringlich verloren.]

Als Konsequenz könne man nicht mehr davon ausgehen, dass der Beschuldigte das ihm zum Vorwurf gemachte Finanzvergehen begangen habe. Es stünde auch nicht mehr fest, welche Abgabenbeträge abgeschrieben oder bezahlt worden wären, weshalb der gegen EK erhobene Abgabenverkürzungstatbestand nicht mehr greifen könne.

Zumindest im Zweifel zu seinen Gunsten müsse daher ein Freispruch [eine Einstellung des anhängigen Finanzstrafverfahrens] erfolgen, in eventu wäre das Straferkenntnis aufzuheben

und die gegenständliche Finanzstrafsache zur neuerlichen Verhandlung und Entscheidung an die Finanzstrafbehörde erster Instanz zurückzuverweisen.

Im Rahmen einer Berufungsverhandlung wurde der strafrelevante Sachverhalt ausführlich erörtert, wobei ergänzende Beweisanträge nicht mehr gestellt wurden.

Der ergänzend einvernommene Beschuldigte beharrte auf seiner Sachverhaltsversion, wonach Herr "Fischer" die verfahrensgegenständlichen Fässer Bier übernommen habe.

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

Gemäß § 119 Abs.1 BAO haben Abgabepflichtige bzw. die ihre steuerlichen Abgelegenen Wahrnehmenden die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabevorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss *vollständig* und *wahrheitsgemäß* erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs.2 leg.cit. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen.

Gemäß § 21 Abs.1 UStG 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer bzw. dessen für die steuerlichen Angelegenheiten Verantwortliche (also hier EK für die EK GmbH und die MK OEG) 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) selbst *korrekt* zu berechnen war. Die Voranmeldung galt als Steuererklärung. Der Unternehmer bzw. dessen seine steuerlichen Interessen Wahrnehmende hatte eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag *vollständig* zu entrichten. Wurde die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet oder ergab sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfiel die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung. Der Zeitlauf bis zum Eintritt der diesbezüglichen Fälligkeit der Zahllasten eines Jahres verkürzte sich allenfalls um einen Monat für den Fall der nicht zeitgerechten Entrichtung der Sondervorauszahlung im vorangegangenen Kalenderjahr (§ 21 Abs.1a UStG 1994 in der damals geltenden Fassung ab der Sondervorauszahlung 1996).

Im nach den allgemeinen bzw. handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (§ 4 Abs.2 bzw. § 5 Einkommensteuergesetz [EStG] 1988) zu führenden steuerlichen Rechenwerk einer dem österreichischen Steuerrecht unterliegenden GmbH oder OEG sind ebenfalls *sämtliche* Erlöse, beispielsweise wie im gegenständlichen Fall aus dem Verkauf von Getränken in einer Gastwirtschaft zu erfassen, welche unter Abzug des Wareneinsatzes als Betriebsausgabe gewinnerhöhend wirken.

Werden diese Erlöse aber durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH für nichtbetriebliche Zwecke, beispielsweise zur Abdeckung der eigenen privaten Aufwendungen bzw. der seiner Ehegattin, dem Betriebsvermögen entnommen, stellt dieser Vorgang eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter dar, welcher gemäß § 93 Abs.2 Z.1 lit.a EStG 1988 dem Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) unterliegt.

Diese damals 22%ige Kapitalertragsteuer ist gemäß § 96 Abs.1 Z.1 EStG 1988 vom Wahrnehmenden der steuerlichen Interessen der GmbH, dem Geschäftsführer, binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge an die zuständige Abgabenbehörde abzuführen, wobei innerhalb der gleichen Frist gemäß § 96 Abs.3 EStG 1988 eine entsprechende, den Vorgang anzeigende bzw. offen legende Anmeldung einzureichen ist.

Die obgenannten Erlöse *sind* gemäß den Bestimmungen der § 119 BAO iVm §§ 21 Abs.4 UStG 1994, 39 Abs.1, 42 Abs.1, 43 Abs.2 EStG 1988, 24 Abs.1 Körperschaftsteuergesetz 1988 selbstredend auch in die Umsatz-, Einkommen-, Körperschaftsteuererklärungen des Steuersubjektes bzw. in die Erklärung zur Feststellung der Einkünfte einer Personengesellschaft *aufzunehmen*.

Gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG macht sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt, weil er beispielsweise einen Teil der steuerpflichtigen Erlöse bei der Berechnung der Zahllast unberücksichtigt lässt, und dies zumindest nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält. Dabei ist gemäß § 33 Abs.3 lit.b leg.cit. eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn die selbst zu berechnenden Abgaben (hier: die Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] – im Ausmaß der verheimlichten Zahllast – nicht entrichtet werden.

Von einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG ist zu sprechen, wenn der Unternehmer bzw. der die steuerlichen Abgelegenenheiten eines Unternehmers Wahrnehmende (der Geschäftsführer einer GmbH) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr bewirkt, wobei eine Abgabenverkürzung im gegenständlichen Fall bewirkt wäre, wenn die Jahresumsatzsteuer aufgrund einer falschen Umsatzsteuererklärung, in welcher z.B. ein Teil der Getränkeumsätze nicht angegeben worden ist, zu niedrig festgesetzt worden wäre.

Eine etwaige Strafbarkeit wegen einer derartigen (zumindest versuchten) Hinterziehung von Jahresumsatzsteuern nach §§ 13, 33 Abs.1 FinStrG konsumiert nach herrschender Judikatur und Lehre die Strafbarkeit diesbezüglicher Vorauszahlungen an Umsatzsteuer gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG.

Ebenso liegt eine Hinterziehung an Körperschaftsteuer gemäß § 33 Abs.1 FinStrG vor, wenn der Wahrnehmende der steuerlichen Interessen einer Kapitalgesellschaft vorsätzlich veranlasst, dass bestimmte Erlöse nicht in das diesbezügliche steuerliche Rechenwerk der Gesellschaft aufgenommen werden und damit in weiterer Folge keine Berücksichtigung in der von der Steuerberaterin erstellten Körperschaftsteuererklärung finden können, sodass die Körperschaftssteuer tatsächlich zu niedrig festgesetzt wird.

In gleicher Weise macht sich derjenige einer Hinterziehung an Einkommensteuer gemäß § 33 Abs.1 FinStrG schuldig, wer beispielsweise vorsätzlich unter Verletzung der obgenannten Offenlegungs- und Wahrheitspflicht im Sinne der § 119 BAO falsche Einkommensteuererklärungen beim Finanzamt einreicht mit dem Plan, die Einkommensteuer möge – basierend auf seinen unrichtigen bzw. unvollständigen Angaben über die Höhe seiner Gewinnanteile aus einer Handelsgesellschaft – antragsgemäß zu niedrig festgesetzt werden, und dieser Erfolg auch tatsächlich eingetreten ist.

Gemäß § 11 FinStrG kann aber nicht nur der unmittelbare Täter ein derartiges Finanzvergehen begehen, sondern ist auch derjenige einer Hinterziehung an Einkommensteuer nach § 33 Abs.1 FinStrG schuldig, der vorsätzlich dazu beiträgt, dass unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch eine andere Person eine derartige Verkürzung bewirkt wird.

Ebenfalls liegt eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG vor, wenn jemand vorsätzlich unter Verletzung der obgenannten Bestimmungen nach § 96 Abs.1 Z.1 und Abs.3 EStG 1988 die Anmeldung der Gewinnausschüttung sowie die Abfuhr der Kapitalertragssteuer unterlässt, wobei diesbezüglich gemäß § 33 Abs.3 lit.b FinStrG die Verkürzung der Kapitalertragsteuern im Zeitpunkt deren Nichtabfuhr bewirkt ist.

Eine gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung im Sinne des § 38 Abs.1 lit.a FinStrG hat zu verantworten, wer beispielsweise eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 leg.cit. begeht, wobei es ihm darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung der Verfehlung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

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.

Ob Sachverhalte verwirklicht sind, welche unter die oben dargestellten Tatbestände zu subsumieren sind, haben die Finanzstraßenbehörden gemäß § 98 Abs.3 FinStrG unter sorgfältiger Berücksichtigung der Verfahrensergebnisse nach freier Überzeugung zu beurteilen. Bleiben dabei Zweifel bestehen, so dürfen Tatsachen nicht zum Nachteil des Beschuldigten als erwiesen angenommen werden.

Dem Verteidiger ist zu folgen, wenn er im Ergebnis eine derartige zweifelsfreie Klärung des strafrelevanten Sachverhaltes als Basis eines Schuldspruches seines Mandanten fordert.

Der Verteidiger irrt jedoch, wenn er offenbar die Methode der Schätzung als Instrument einer derartigen sicheren Sachverhaltsfeststellung ausschließen will.

Gemäß § 184 Abs.1 BAO sind die Grundlagen für eine Abgabenerhebung zu schätzen, wenn diese nicht ermittelt oder berechnet werden können. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gemäß Abs.3

leg.cit. beispielsweise, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind (beispielsweise weil in diesen ein wesentlicher Teil des Umsatzes bzw. Erlöses nicht aufgezeichnet worden ist).

Wollte man eine Schätzung als für Finanzstrafzwecke grundsätzlich ausschließen, führte man den Gesetzauftrag einer Sanktionierung der illegalen Abgabenvermeidung ad absurdum:

Unterstellt man einem Finanzstraftäter ein vernunftorientiertes Verhalten, wird er logischerweise grundsätzlich danach trachten, den Lebenssachverhalt, welchen er rechtswidrigerweise nicht besteuert haben will, nicht mittels belegmäßiger Aufzeichnung oder nachträglichen Offenlegungen gegenüber dem Fiskus aufzuhellen. Er wird daher beispielsweise Schwarzumsätze nicht in sein steuerliches Rechenwerk aufzunehmen und darüber keine ausreichenden Angaben machen. Derjenige, der überhaupt keine Steuern zahlen will, wird allenfalls überhaupt keine Aufzeichnungen bzw. Bücher führen und über seine Geschäfte schweigen. Bedenkt man das mögliche Ausmaß eines Zahlenapparates bereits bei einem Klein- oder Mittelbetrieb, wird einsichtig, dass ohne eine logische Glättung eines rekonstruierten Rechenwerkes in Form einer Schätzung häufig nicht auszukommen ist.

Eine Schätzung in einem Finanzstrafverfahren grundsätzlich nicht zuzulassen, bedeutete in der Praxis, im deliktischen Kernbereich der Finanzstrafrechtspflege eine finanzstrafrechtliche Verfolgung von Finanzstraftaten zu unterbinden.

Die Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen hindert daher eine Finanzstrafbehörde grundsätzlich nicht an der Annahme einer Abgabenhinterziehung.

Anders als im Abgabenverfahren, in dem der Abgabepflichtige, dessen Aufzeichnungen mangelhaft sind, das Risiko unvermeidlicher Schätzungsungenauigkeit zu tragen hat, trifft aber im Finanzstrafverfahren die Behörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung in dem Sinn, dass der geschätzte Betrag mit der Wirklichkeit solcherart übereinstimmt, dass die Verantwortung der Beschuldigten (auch hinsichtlich der Höhe der Verkürzung) so unwahrscheinlich ist, dass sie nach menschlichem Ermessen ausgeschlossen werden kann (VwGH 7.2.1989, 88/14/0222 – ÖStZ 1989, 122 = RdW 1989, 288; siehe auch VwGH 22.2.1996, 93/15/0194 – ÖStZB 1996, 508 = SWK R 91).

Bei einer Schätzung durch eine Finanzstrafbehörde genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende

Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (in diesem Sinne VwGH 22.9.1987, 85/14/0033 – ÖStZB 1988, 67; VwGH 27.10.1988, 87/16/0161 – AnwBI 1989/3260 = ÖStZB 1989, 161; VwGH 6.12.1990, 90/16/0031 – ÖStZB 1991, 269; VwGH 18.12.1990, 87/14/0155 – ÖStZB 1992, 776; VwGH 20.2.1992, 91/16/0117 – ÖStZB 1992, 920; VwGH 5.8.1992, 90/13/0167 – ARD 4403/36/92 = ÖStZB 1993, 228; VwGH 8.9.1992, 87/14/0186 – ÖStZB 1993, 262; VwGH 26.5.1993, 90/13/0155 – ÖStZB 1994, 330; VwGH 25.4.1996, 95/16/0244 – AnwBI 1996/6276 = ÖStZB 1997, 38).

Im Übrigen liegen im gegenständlichen Finanzstraffall gerade Schätzungen *nicht* vor:

Unter der Annahme der Nichtexistenz des ominösen "Herrn Fischer" (dazu siehe sogleich) hat nämlich die Finanzstrafbehörde erster Instanz dem Beschuldigten nachgewiesen, dass an die EK GmbH und an die MK OEG im strafrelevanten Zeitraum beständig Fassbier geliefert wurde, wobei die einzelnen Lieferungen exakt bestimmt und bewertet werden konnten, diese Wareneingänge jedoch in den Beständen bzw. im Betriebsvermögen der Gastwirtschaft nicht erfasst worden sind, aber andererseits auch nicht mehr vorhanden gewesen sind. Die zwingende Schlussfolgerung war, dass auch diese Bierlieferungen – genauso wie die im Rechenwerk erfassten Bierlieferungen – im Gastlokal an die Gäste gegen das übliche Entgelt ausgeschenkt worden sind. Zur Berechnung der also festzustellenden Schwarzumsätze wurden die bekanntgegebenen Verkaufspreise bzw. der sich solcherart jeweils ergebende Rohaufschlag des Unternehmens herangezogen.

Wenn der Einzelbeamte daher in seinem Straferkenntnis von "Zuschätzungen" gesprochen hat, ist daher tatsächlich gemeint, dass "Zurechnungen" von verheimlichten Getränkeumsätzen bzw. –erlösen stattgefunden haben.

Soweit der Verteidiger die Höhe der festgestellten schuldhaften Verkürzungen bezweifelt, weil – zweifellos auch aufgrund seiner aner kennenswerten Bemühungen – Teile der Abgabenvorschreibungen nach den Betriebsprüfungen im Zuge des Rechtsmittelverfahrens vor der damaligen Abgabenbehörde zweiter Instanz wieder in Wegfall geraten sind, ist ihm zu entgegnen, dass diese Abgabenteile – siehe die obigen Darstellungen – nicht Gegenstand des Finanzstrafverfahrens vor dem Berufungssenat sind. Die finanzstrafrechtlich relevanten Abgabenteile sind vielmehr in dem Sachverhaltsbereich aufzufinden, welcher anlässlich der Erörterung der Rechtsmittel vor der Finanzlandesdirektion im Abgabenverfahren außer Streit gestellt worden sind.



Dass laut Aktenlage eine allenfalls im Gespräch stehende bzw. von Seite des Beschuldigten angestrebte Teilnachsicht im Sinne des § 236 Abs.1 BAO tatsächlich offenbar nicht zustande gekommen ist, spricht für die korrekte Vorgangsweise der Abgabenbehörden, da – soweit von der Nachsicht hinterzogene Abgaben betroffen gewesen wären – für den Berufungssenat eine Einhebung nicht unbillig erscheint und eine derartige Maßnahme wahrscheinlich einen Ermessens Fehlgebrauch bedeutet hätte.

Anders gelagert erscheint die Situation bei den stattgefundenen Löschungen mangels Einbringlichkeit im Sinne des § 235 BAO.

Weder Nachsichten nach § 236 Abs.1 BAO noch Löschungen nach § 235 BAO beeinflussen jedoch allenfalls die Tatsache, dass die durch solche Maßnahmen nachträglich erloschenen Abgabenansprüche ursprünglich sehr wohl bestanden haben.

Werden – wie im gegenständlichen Fall – hinterzogene Abgaben wegen ihrer Uneinbringlichkeit letztendlich gemäß § 235 BAO von Amts wegen gelöscht, hat dies aus der Sicht der Finanzstraßenbehörden lediglich die Bewertung zur Folge, dass offenkundig der vom Finanzstraftäter herbeigeführte Schaden ein dauerhafter geworden und mit einer Gutmachung nicht zu rechnen ist.

Soweit insbesondere der Beschuldigte selbst auf seiner Darstellung auch im Berufungsverfahren beharrt hat, wonach die im steuerlichen Rechenwerk nicht erfassten Bierlieferungen von einer Person namens "Fischer" abgeholt worden seien, sei auf die ausführliche und schlüssige Argumentation des Einzelbeamten im Straferkenntnis vom 28. April 2004 verwiesen, an welcher auch der Berufungssenat in Nachvollziehung der Argumente keinen Anlass für Zweifel gefunden hat.

Der Beschuldigte ist als Polizeibeamter von Berufswegen mit wahrheitswidrigen Angaben von Parteien bei seinen eigenen Amtshandlungen vertraut und hat notgedrungen gelernt, erfundene Sachverhaltssubstrate zu verifizieren. Dieses Training hat ihn offenkundig auch befähigt, gegenüber dem Betriebsprüfer einen Sachverhalt zu erfinden, welcher ihn entlasten sollte. Dabei ist er aber in seiner Gedankenwelt verhaftet geblieben und hat den üblichen Unbekannten erfunden, der – gekannt seine Identität verbergend – dennoch den Beschuldigten bzw. seine Gattin dazu bestimmen konnte, über viele Jahre hinweg – offensichtlich grund- und insoweit gegenleistungslos – die Aufzeichnungspflichten im Betrieb dadurch zu verletzen, dass der Ein- und Ausgang der gelieferten Bierfässer nicht erfasst

wurde, der dann aber, gerade als er dringendst zur Entlastung des Beschuldigten gebraucht worden wäre, bedauerlicherweise plötzlich auf immer verschwunden gewesen ist.

Wenngleich in den vielen hundert "Schwarzbierfällen" aus Anlass der Auswertungen der Steuerfahndung nur einige wenige Finanzstraftäter sich bis zum Verfahrensschluss leugnend verantwortet haben, kommt aber dem Beschuldigten der zweifelhafte Verdienst zu, zu seiner Verteidigung ihm nahestehende Personen insoweit missbraucht zu haben, als er sich durch deren offenkundige Falschaussagen unterstützen hat lassen.

Gerade dieser Umstand aber – so der Eindruck des Berufungssenates – hat den Beschuldigten letztendlich daran gehindert, sich im weiteren Finanz Strafverfahren angesichts der Beweislage geständig zu verantworten, weil er damit die Falschaussagen von MK, L, B und C offenkundig gemacht hätte.

Der Beschuldigte hat daher die ihm zum Vorwurf gemachten Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.1 FinStrG auch tatsächlich begangen.

Der Beschuldigte hat dabei mit seinem finanzstrafrechtlich relevanten Verhalten ein fortgesetztes Delikt verwirklicht.

Nach der sogenannten subjektiv-objektiven Theorie besteht zwischen einzelnen Teilfakten einer Abgabenhinterziehung ein Fortsetzungszusammenhang, wenn die Tathandlungen auf einen einheitlichen, auf einen Gesamterfolg der Tat in seinen wesentlichen Umrissen gerichteten Vorsatz zurückzuführen sind und vermöge des nahen Zusammenhanges der einzelnen Tathandlungen – begründet durch Zeit, Ort, Gegenstand und Art des Angriffs – eine Einheit bilden, so dass alle Teilakte dogmatisch als eine einzige Handlung zu beurteilen sind.

Ein derartiges "fortgesetztes Delikt" liegt also vor, wenn eine Mehrheit von Handlungen, von denen jede den Tatbestand desselben Deliktes begründet, in einem Fortsetzungszusammenhang steht. Für die Beurteilung, ob ein Fortsetzungszusammenhang vorliege, ist nicht allein die Gleichartigkeit der Verübung und der gleiche Zweck der Handlungen maßgebend, es kommt auch darauf an, dass sich die einzelnen Akte nur als Teilhandlungen eines Gesamtkonzepts darstellen. Entscheidend ist, dass die einzelnen Tathandlungen von einem einheitlichen, auf die Verkürzung von Abgaben durch mehrere Jahre hindurch gerichteten Willensentschluss (Gesamtvorsatz) getragen werden (siehe für viele: VwGH 4.9.1992, 91/13/0021; VwGH 21.7.1995, 93/17/0130; VwGH 15.9.1995,

93/17/0299; VwGH 25.6.1998, 96/15/0167; *Reger/Hacker/Kneidinger*, Das Finanzstrafgesetz I<sup>3</sup>, Rechtsprechung zu § 31 Abs.1, u.a.).

Wie vom Einzelbeamten ausgeführt, erschließt sich die subjektive Tatseite nur aus dem Handeln des Täters bzw. aus dem Tatgeschehen. Demnach hat EK irgendwann vor dem 10. Jänner 1994 (dem Tag der nachgewiesenen ersten Schwarzlieferung) von der durch die St AG ihren Kunden angebotenen Verschleierungsmöglichkeit der Warenlieferungen in Form von Lieferungen an "Letztverbraucher" erfahren und sich entschlossen, dieses Angebot anzunehmen. Der Beschuldigte, welcher nunmehr die Nichterfassung der Umsätze an Bier aus den schwarz gelieferten Fässern und die Hinterziehung der zukünftigen Abgaben im Zusammenhang mit dem steuerlich nicht zu erfassenden Verkauf der verschleierte Bierlieferungen plante, und – namentlich nicht bekannte – Beitragstäter auf Seite der St AG bildeten eine Schicksalsgemeinschaft: Sollte einer den anderen verraten, wäre es in Anbetracht der Sanktionshöhen und der nachträglichen Abgabenzahlungsansprüche des Fiskus möglicherweise um die wirtschaftliche Existenz aller, jedenfalls aber möglicherweise um die der Beschuldigten geschehen. Tatsächlich hat ja die unfreiwillige Preisgabe der Schwarzlieferungen der St AG an die EK GmbH und die MK OEG anlässlich der Hausdurchsuchung auch in der Folge offenkundig zu einem finanziellen Engpass auf Seite des Beschuldigten bzw. der genannten Unternehmungen geführt, sodass die nachträglich vorgeschriebenen Abgaben mangels Einbringlichkeit letztendlich teilweise sogar gelöscht werden mussten. Solche gravierenden Absprachen über eine langfristig angelegte Straftat trifft ein schon von Berufs wegen mit den rechtlichen Werten besonders vertrauter Polizeibeamter nicht ohne reifliche Überlegung.

Auch bedarf es keines steuerlichen Spezialwissens, um sofort einzusehen, dass eine unkontrollierte oder überhastete Inanspruchnahme der Gelegenheit von verschleierten Schwarzlieferungen die Buchhaltung durcheinandergebracht hätte und die Steuerberatungskanzlei alarmieren hätte müssen. Die Geschäfte der EK GmbH bzw. der MK OEG wurden in einer Gewinn- und Verlust-Rechnung bzw. in einem Betriebsvermögensvergleich erfasst. Es war daher die Entscheidung zu treffen, wie viel Bier schwarz bezogen werden sollte, was mit den diesbezüglichen Eingangsbelegen zu geschehen hatte und in welchem Ausmaß die Erlöse beständig vermindert werden durften, damit kein Ungleichgewicht zwischen Ein- und Verkauf bemerkbar werden konnte.

Wenn man aber schon dermaßen viel an Aufwand und Risiko investiert, muss es sich – rein wirtschaftlich gesehen – auch lohnen, weshalb es nicht um die Planung eines singulären Ereignisses gehen wird.

Tatsächlich wurde auch ein entsprechender betrieblicher Handlungsablauf eingerichtet, hat der Beschuldigte genau im richtigen Ausmaß Schwarzlieferungen an Bier ordern lassen und deren Schwarzverkauf zumindest vor dem Fiskus geheim halten können, hat die Beschuldigte viele Jahre hinweg un versteuerte Erlöse für die Unternehmen lukrieren können und konnte aufgrund der verbleibenden Geschäftsfälle dem Fiskus ein unverdächtiges Belegwesen bzw. entsprechende Jahresabschlüsse präsentiert werden.

Der Berufungssenat geht daher davon aus, dass der Beschuldigte nach reiflicher Überlegung und ausführlicher Planung der zukünftigen Modalitäten zur rechtswidrigen Abgabenvermeidung am Anfang des Jahres 1994 den Entschluss gefasst hat, in Hinkunft auf eine ganz bestimmte Art und Weise durch Schwarz- und –verkauf von Bier Abgaben im Höchstaussmaß zu verkürzen, was auch tatsächlich in weiterer Folge eingetreten ist.

Die von EK zu verantwortenden Hinterziehungen sind daher lediglich Teilhandlungen einer fortgesetzten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG.

Gemäß § 31 Abs.5 FinStrG in der zur Tatzeit geltenden Fassung erlischt bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörden zuständig sind, die Strafbarkeit jedenfalls nach zehn Jahren ab Beginn der Verjährungsfrist. Eine solche beginnt bei Erfolgsdelikten grundsätzlich mit Eintritt des Erfolges, also der jeweiligen Abgabenverkürzung, zu laufen.

Die Verjährung der Strafbarkeit einer – wie hier von EK zu verantwortenden – Fortsetzungstat beginnt aber erst mit der Beendigung des letzten Teilaktes, bei vollendeten Steuerhinterziehungen nach § 33 Abs.1 FinStrG mit der Zustellung des letzten unrichtigen Steuerbescheides (hier des Umsatzsteuerbescheides der MK OEG für das Veranlagungsjahr 1998 bzw. des Einkommensteuerbescheides 1998 betreffend MK unter Anwendung der gesetzlichen dreitägigen Zustellfrist jeweils am 12. März 2000).

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich ausdrücklich der Rechtsmeinung des Obersten Gerichtshofes vom 23.1.1992, 12 Os 35/91, wonach bei fortgesetzten Delikten für die Anwendung des § 31 Abs.5 FinStrG von Einzeldelikten auszugehen sei, *nicht* angeschlossen (VwGH vom 25.6.1998, 96/15/0167).

Die Strafbarkeit der von EK begangenen Abgabenhinterziehung ist daher nicht durch Verjährung eingeschränkt.

Das Handeln des EK war aber auch gewerbsmäßig, weil sein Tatplan – siehe oben – darauf gerichtet war, mittels der organisierten beständigen Schwarzlieferungen an Bier, welches in der Gastwirtschaft an die Gäste verkauft werden sollte, ohne dass diese Umsätze bzw. Erlöse in die steuerliche Buchhaltung aufgenommen werden sollten, eine rechtswidrige Steuervermeidung im jeweiligen Höchstausmaß zu betreiben und die Bruttoerlöse aus den Schwarzumsätzen einerseits betrieblich zur Bezahlung der Schwarzlieferungen, der verbleibende Überschuss inklusive anteiliger verkürzter Umsatzsteuer aber, der offiziell nicht in die Kasse aufgenommen wurde und im Betriebsvermögen nicht erfasst war, anderweitig für private Zwecke verwendet werden sollte bzw. konnte – ein System, welches auch viele Jahre – aus seiner Sicht gesehen – prächtig funktioniert hatte. Selbstredend stand auch die nachträgliche rechtswidrige Ersparnis an Einkommen, Kapitalertrag- und Körperschaftsteuern – wie vorgesehen – von EK und MK zur privaten Nutzung zur Verfügung.

In der Gesamtschau ist daher der Schuldspruch der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu bestätigen und erweist sich das Rechtsmittel insoweit als unbegründet.

Hinsichtlich seiner Berufung wegen Strafe ist der Beschuldigte aber teilweise im Recht:

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

Nach Abs. 2 und 3 dieser Bestimmung sind bei 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 § 23 Abs.4 leg.cit. in der Fassung des SteuerreformG 2005, BGBl I 2004/57, in Geltung ab dem 5. Juni 2004, ist bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich wie hier betreffend die Abgabenhinterziehungen nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit einem ein Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag nur zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen.

Wenngleich diese Bestimmung als ausdrückliche Regelung für die gegenständlichen Finanzstraftaten des EK in Anbetracht der Bestimmung des § 4 Abs.2 FinStrG noch nicht

anwendbar ist, ergibt sich daraus jedenfalls ein wichtiger Hinweis zur Beachtung einer ausreichenden Generalprävention, da Finanzvergehen wie die des Beschuldigten, welcher unter Negierung seiner abgabenrechtlichen Pflichten jahrelang in der von ihm geleiteten Gastwirtschaft planmäßig Schwarzumsätze im Rahmen eines organisierten deliktischen Beziehungsgeflechtes tätigte, in ihrer Gesamtheit als durchaus eine budgetäre Wirkung habende Verfehlungen mit empfindlicher Sanktion zu bedenken sind, welche andere potentielle Finanzstraftäter in der Lage des Beschuldigten von der Begehung ähnlicher Finanzstraftaten abhalten soll.

Gerade weil es scheinbar durchaus zu den üblichen Gepflogenheiten in der österreichischen Gastronomie zu zählen scheint, einen Teil des Umsatzes im Bereich der steuerlichen Schattenwirtschaft unter möglichster Steuervermeidung zu erzielen, haben Strafen in diesem Milieu eine ausreichende Höhe zu erreichen, um in einer wirtschaftlichen Risikokalkulation bei der Art der Unternehmensfinanzierung ein Gefährdungsfaktor zu werden, den es zu vermeiden gilt.

Dazu kommt, dass der Beschuldigte in seinem Zweitberuf Polizeibeamter ist. Ein Polizist ist in der Öffentlichkeit ein Garant für rechtmäßiges Verhalten, er hat für weite Kreise der Bevölkerung durchaus Vorbildcharakter. Wenn sogar ein Polizeibeamter, welcher u.a. auch Finanzstraftaten gegebenenfalls zu verfolgen hat, jahrelang planmäßig und gewerbsmäßig Steuern in nicht unbeträchtlichem Ausmaß hinterzieht, gibt solches bei Bekanntwerden der Straftat für die Öffentlichkeit die Botschaft, dass die Einhaltung der Abgabengesetze offenbar eine vernachlässigbare Angelegenheit wären. Umso wichtiger wird es dann, im Falle eines Strafverfahrens wegen einer derartigen Finanzstraftat durch eine strenge Bestrafung zu zeigen, dass dem nicht so ist.

Der Umstand, dass der Beschuldigte aufgrund seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse eine derartige Geldstrafe bei ihrer Fälligkeit möglicherweise nicht auf einmal oder nicht innerhalb angemessener Frist entrichten kann, hindert nicht die Pflicht der Finanzstraßbehörden, eine solche entsprechend den rechtlichen Voraussetzungen vorzuschreiben (vgl. VwGH 6.12.1965, 926/65; VwGH 5.9.1985, 85/16/0044).

Gemäß § 33 Abs.5 FinStrG werden Abgabenhinterziehungen mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der Summe der Verkürzungsbeträge geahndet. Mit einer Geldstrafe bis zum Dreifachen der Summe der strafbestimmenden Wertbeträge ist hingegen zu bestrafen, wer

wie EK gemäß § 38 Abs.1 lit.a FinStrG derartige Abgabenhinterziehungen gewerbsmäßig begeht.

Deshalb beträgt, ausgehend von den erwiesenen Verkürzungsbeträgen nach § 33 Abs.1 FinStrG in Höhe von ATS 25.000,-- + ATS 29.040,-- + ATS 24.680,-- + ATS 28.040,-- + ATS 14.140,-- + ATS 29.857,-- + ATS 21.360,-- + ATS 25.708,-- + ATS 17.859,-- + ATS 26.754,-- + ATS 13.704,-- + ATS 186,-- + ATS 139,--, insgesamt ATS 256.467,--, umgerechnet € 18.638,18, die vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte höchstmögliche Geldstrafe  $\text{€ } 18.638,18 \times 3 = \text{€ } 55.914,54$  (laut Einzelbeamten € 55.981,47).

Neben der Geldstrafe ist gemäß §§ 33 Abs.5, 38 Abs.1, 15 FinStrG auf eine Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten zu erkennen, wenn es einer solchen bedarf, um den Täter von weiteren Finanzvergehen abzuhalten oder der Begehung von Finanzvergehen durch andere entgegenzuwirken. Eine solche Konstellation hat hier zweifellos ursprünglich aufgrund der zu beachtenden Generalprävention vorgelegen.

Hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und wäre von einer durchschnittlichen wirtschaftlichen und persönlichen Situation des Beschuldigten auszugehen gewesen, wäre also bei einem Strafraumen von gerundet € 56.000,-- eine Geldstrafe von € 28.000,-- zu verhängen gewesen.

Die zu beachtende Generalprävention fordert – siehe oben – eine strenge Bestrafung des Täters.

Als erschwerend zu bedenken ist der Zeitraum von immerhin sieben Jahren, innerhalb welchem EK beständig und planmäßig entsprechende Abgabenverkürzungen bewirkt hat (Verkürzung Kapitalertragsteuer 1994 – Verkürzung Umsatz-, Einkommensteuern für 1998 im Jahre 2000).

Den Erschwerungsgründen stehen – wie vom Einzelbeamten ausgeführt – als mildernd gegenüber die bisherige finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des EK, die Schadensgutmachung im Ausmaß von ATS 87.558,88 und sein nunmehriges Wohlverhalten, ebenso auch das Abschwächen des Aspektes der zu beachtenden Spezialprävention (wenn es zutreffen soll, dass – wie vom Beschuldigten behauptet – er seine Mitwirkung in der nunmehr von seiner Ehegattin alleine betriebenen Gastwirtschaft eingestellt hat) und die Überlegung, dass die hinterzogenen Abgaben u.a. zur Bestreitung des Lebensunterhaltes verwendet wurden, ohne dass diesbezüglich – laut Aktenlage – eine besondere Habgier oder

Verschwendungssucht zu konstatieren gewesen wäre, und offenbar auch eine eher angespannte Finanzlage vorgelegen hat, welche den Beschuldigten zu seinem deliktischen Verhalten verleitet hat, entgegen. Auch wird das Angebot der St AG, die Schwarzlieferungen an Bier in ihrer eigenen Buchhaltung so zu verschleiern, dass diese durch den Fiskus auch bei einer Betriebsprüfung beim Bierlieferanten nicht entdeckt werden würden, dem EK als verlockende Gelegenheit erschienen sein, eine wenngleich rechtswidrige Abgabenvermeidung zu betreiben.

Argumentiert man, dass aus Gründen der Generalprävention eine hohe Strafe auszusprechen ist, weil die Abgabenredlichkeit ins Hintertreffen geraten sei, indem sehr viele Gastwirte Schwarzumsätze tätigen, ist andererseits aber auch anzuführen, dass gerade dadurch die Hemmschwelle des EK, es diesen seinen Konkurrenten gleichzutun und ebenfalls Steuern zu hinterziehen, gesunken sein wird.

In Abwägung dieser Argumente wäre der obgenannte Wert nur abgeschwächt auf etwa € 35.000,-- zu erhöhen gewesen.

Die Sorgepflicht des EK für sein Kind lässt es zu, diesen Wert um € 5.000,-- zu reduzieren.

Auch ergibt sich aus den Angaben des EK zu seiner Einkommens- und Vermögenssituation eine ehe angespannte Finanzlage bei einem relativ geringen Einkommen in Form des Polizistengehaltes. Die Verhängung einer hohen Geldstrafe beeinträchtigt die wirtschaftliche Existenz des sozial angepassten, in einer wohlgeordneten bürgerlichen Existenz lebenden Beschuldigten. Diese Umstände rechtfertigen die Verringerung des verbleibenden Betrages um ein Drittel auf € 20.000,--.

Zusätzlich ist auch zu beachten, dass der gegenständliche Tatzeitraum sich von Anfang 1994 bis März 2000 erstreckt hat, sohin bis zur Verhandlung vor dem Einzelbeamten als Organ des Finanzamtes Linz vier Jahre und bis zur nunmehrigen Verhandlung des Berufungssenates über fünf Jahre verstrichen sind.

Damit ist der Strafverfolgungsanspruch der Republik Österreich entscheidend abgeschwächt, auch wenn noch lange keine Verjährung der Strafbarkeit eingetreten ist.

Wie bereits oben ausgeführt, hat sich EK – laut Aktenlage – seit März 2000 wohlverhalten, womit die Forderung der Bestrafung aufgrund der zu bedenkenden Spezialprävention entsprechend abgeschwächt wird.



Derartige Überlegungen sollten auch für Dritte bei Bekanntwerden der Berufungsentscheidung einsichtig sein.

Es kann daher einerseits von der Verhängung einer Freiheitsstrafe gänzlich Abstand genommen werden und andererseits der verbleibende Geldstrafenbetrag nochmals um die Hälfte reduziert werden, sodass in der Gesamtschau eine Geldstrafe von € 10.000,-- tat- und schuldangemessen gewesen wäre.

Tatsächlich hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz aber ohnehin lediglich eine Geldstrafe von € 7.000,--, das sind lediglich 12,5 % des Strafrahmens, ausgesprochen, welche aus Gründen des Verböserungsverbotes nach § 161 Abs.3 FinStrG nicht erhöht werden darf.

Eine weitere Verringerung der Geldstrafe ist dem Berufungssenat insbesondere in Anbetracht der zu beachtenden Generalprävention – siehe oben – verwehrt.

Die obigen Ausführungen gelten grundsätzlich auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei anzumerken ist, dass dabei überdies der Aspekt der schlechten Finanzlage der Beschuldigten ohne Relevanz verbleibt, da ja laut Gesetz eine Ersatzfreiheitsstrafe gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Nach der Spruchpraxis wird pro einer Geldstrafe von € 7.000,-- / 8.000,-- üblicherweise eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat festgesetzt.

So gesehen, wäre an sich vorerst einmal eine Ersatzfreiheitsstrafe, wie vom Einzelbeamten ausgesprochen, mit vierzig Tagen jedenfalls gerechtfertigt gewesen.

Die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe würde aber – auch im theoretischen Falle einer Verhängung der höchstzulässigen Geldstrafe durch den Einzelbeamten – durch das Höchstaussmaß von zweiundvierzig Tagen im Sinne des § 20 Abs.2 FinStrG begrenzt werden. Unter diesem Gesichtspunkt kann zur Wahrung einer ausgewogenen Relation mit einer auf dreißig Tage verringerten Ersatzfreiheitsstrafe das Auslangen gefunden werden kann.

Die Entscheidung der Finanzstrafbehörde erster Instanz hinsichtlich der Verfahrenskosten gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle und erweist sich als rechters.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Rechtsmittelbelehrung**

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

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

### **Zahlungsaufforderung**

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig gewesen und sind nunmehr mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto des Finanzamtes Linz zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Linz, 2. Juni 2005