



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

Außenstelle Salzburg  
Finanzstrafsenat Salzburg 1

GZ. FSRV/0003-S/10

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Salzburg 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Peter Meister sowie die Laienbeisitzer Mag. Gottfried Warter und Mag. Anton Möslinger-Gehmayr als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen KG, geb.xxxxx, ehem. selbständiger Baumeister, whft. XXX, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 und 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 4. Jänner 2010 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land als Finanzstrafbehörde erster Instanz, vertreten durch HR Dr. Friederike Heitger-Leitich, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 3. November 2009, StrNr. 093/2007/xxx, nach der am 3. Mai 2012 in Anwesenheit des Beschuldigten, der Amtsbeauftragten sowie der Schriftührerin Sabine Hasenöhrl durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

**I.** Der Berufung des Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und die Entscheidung des Spruchsenates dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:

**I.1.** KG ist schuldig, er hat 2007 als Abgabepflichtiger im Amtsreich des Finanzamtes Salzburg-Land vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend das Veranlagungsjahr 2006 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von € 6.207,77 bewirkt, indem er gegenüber dem Fiskus einen Gewinn von € 14.239,28 aus seiner Tätigkeit als selbständiger Baumeister verheimlicht hat,

wodurch infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des diesbezüglichen Abgabenanspruches die genannte bescheidmäßig festzusetzende Abgabe nicht mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist festgesetzt werden konnte, und hiedurch eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen,

weshalb über ihn unter Bedachtnahme auf das Erkenntnis des Spruchsenates zu StrNr. 093/2006/yyy (Schuldspruch wegen hinterzogener Umsatzsteuervorauszahlungen für die Voranmeldungszeiträume Jänner 2004 bis November 2005 nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG) vom 13. November 2007 gemäß § 21 Abs. 1 bis 3 FinStrG eine **zusätzliche Geldstrafe** in Höhe von

**€ 3.000,00**

**(in Worten: Euro dreitausend)**

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

**zehn Tagen**

verhängt werden.

Dem Beschuldigten fallen pauschale Verfahrenskosten nach § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG in Höhe von € 300,00 und die allfälligen Kosten eines Strafvollzuges, welche gegebenenfalls mit gesondertem Bescheid festgesetzt werden, zur Last.

**I.2.** Das gegen KG unter der StrNr. 093/2007/xxx überdies wegen des Verdachtes, er habe als Abgabepflichtiger bzw. verantwortlicher Unternehmer im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend die Veranlagungsjahre 2006 und 2007 eine Hinterziehung an Umsatzsteuer und betreffend das Veranlagungsjahr 2007 eine Hinterziehung an Einkommensteuer nach § 33 Abs. 1 FinStrG bzw. für den Voranmeldungszeitraum April 2008 eine Hinterziehung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten, anhängige Verfahren wird im Zweifel zugunsten des Beschuldigten gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land vom 3. November 2009, StrNr. 093/2007/xxx, ist KG nach – trotz erfolgter ordnungsgemäßer Ladung des Beschuldigten (Finanzstrafakt StrNr. 093/2007/xxx, Bl. 117 bis 117B) – in seiner Abwesenheit und auch in Abwesenheit der irrtümlich nicht geladenen damaligen Verteidigerin Y-GmbH, yyy (genannter Finanzstrafakt Bl. 112, 116 bis 121), durchgeführten mündlichen Verhandlung – auf Basis der Ergebnisse einer am 23. November 2007 begonnenen Betriebsprüfung nach [§ 99 Abs. 2 FinStrG](#) – schuldig gesprochen worden, er habe als verantwortlicher Unternehmer im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Land vorsätzlich

a) unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch die Nichtbekanntgabe seiner gewerblichen Betätigung für den Zeitraum 2006 und 2007 und der [dabei] vereinnahmten Zahlungen und [erzielten] Vermögenszuwächse [betreffend die Veranlagungsjahre 2006 und 2007] bescheidmäßig festzusetzende Abgaben in Höhe von insgesamt € 34.580,15, und zwar Umsatzsteuer in Höhe von € 17.600,00 (2006) und

€ 1.249,59 (2007) sowie Einkommensteuer in Höhe von € 9.688,56 (2006) und € 6.043,00 (2007) verkürzt sowie

b) "durch die Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen" für April 2008 unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von € 3.501,67 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten,

und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG (zu Faktum a) und nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (zu Faktum b) begangen,

weswegen über ihn nach dem Strafsatz des § 33 Abs. 5 FinStrG [wohl in Verbindung mit § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG] eine Geldstrafe in Höhe von € 20.000,00 und für den Fall deren Uneinbringlichkeit [gemäß § 20 FinStrG] eine Ersatzfreiheitsstrafe von zwei Monaten verhängt wurde.

Überdies wurden dem Beschuldigten pauschale Verfahrenskosten nach § 185 Abs. 1 FinStrG in Höhe von € 363,00 auferlegt.

Seiner Entscheidung legte der Erstsenat folgende Feststellungen zugrunde:

KG sei über viele Jahre hinweg Geschäftsführer der A-GmbH gewesen.

Die weiteren persönlichen [und aus dem Folgenden wohl zu ergänzen: und wirtschaftlichen] Verhältnisse des Beschuldigten, im Besonderen betreffend Einkommen, Vermögen und Sorgepflichten, seien nicht bekannt, da dieser sich weder zu den erhobenen Vorwürfen geäußert noch zur Verhandlung vor dem Spruchsenat erschienen sei.

Der Beschuldigte ist vom Landesgericht Salzburg am 15. Juni 2005 zur GZ. 38 Hv zyx/04 y, bestätigt durch das Oberlandesgericht Linz am 13. November 2007, wegen Abgabenhinterziehungen nach [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) zu einer Geldstrafe in Höhe von € 50.000,00 und einer bedingten Freiheitsstrafe verurteilt worden.

Unter Bedachtnahme auf diese Gerichtsentscheidung wurde über KG durch den Spruchsenat III beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land am 13. November 2007 wegen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG eine zusätzliche Geldstrafe in Höhe von € 5.000,00 verhängt.

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 5. März 2008, rechtskräftig am 28. April 2008, wurde über den Beschuldigten wegen begangener Finanzordnungswidrigkeiten nach [§ 49 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) eine Geldstrafe in Höhe von € 20.000,00 verhängt.

Es lägen beim Beschuldigten sohin bereits die Rückfallsvoraussetzungen nach [§ 41 FinStrG](#) vor.

KG sei seit Juni 2004 beim Finanzamt Salzburg-Land steuerlich erfasst, es bestehne eine aufrechte Gewerbeberechtigung für die Tätigkeit als Baumeister.

Seit dem Jahre 2002 seien alle selbst zu berechnenden Abgaben in Ermangelung eingereichter Steuererklärungen nach [§ 184 Bundesabgabenordnung](#) (BAO) zu schätzen gewesen.

Der Beschuldigte sei jedoch bereits mit 14. März 2000 als Geschäftsführer der A-GmbH eingetragen gewesen, welche Tätigkeit er bis zur Konkursabweisung mangels Vermögen am 30. September 2005 ausgeübt habe; anschließend wäre er Liquidator der genannten Gesellschaft gewesen.

KG gehe weiterhin selbstständig seiner Baumeistertätigkeit nach, führe Um- und Neubauten durch und stelle hiefür Rechnungen mit Umsatzsteuer aus.

So habe er hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Tatzeiträume in eigenem Namen Rechnungen ausgestellt und seien Zahlungseingänge aus Rechnungen auf sein Bankkonto gegangen.

Zusätzlich hätten Geldflüsse bzw. Vermögenszuwächse nicht aufgeklärt werden können.

Es sei davon auszugehen, dass der Beschuldigte sich [mit dem Wissen eines] langjährigen Unternehmers seit 2002 in Bezug auf die Einkommens- und Umsatzsteuer schätzen lasse, da er dadurch finanzielle Vorteile erziele, wie dies bei ordnungsgemäßer Besteuerung nicht der Fall wäre.

Der Beschuldigte sei auch bei der B-T in C und bei der D-GmbH, zzz, angestellt, wobei er bei dem letztgenannten Unternehmen auch als Geschäftsführer tätig sei.

Im Jahre 2006 sei der bosnische Staatsbürger MA, geb. am xxxx, bei ihm als Polier "angestellt" gewesen und habe monatlich zwischen € 1.400,00 und € 1.600,00 ausbezahlt erhalten. Seine Aufgabe sei es gewesen, die Baumaterialien heranzuschaffen, Subunternehmer zu engagieren und die Bauüberwachung durchzuführen. Nicht seine Aufgabe wäre es jedoch gewesen, Rechnungen zu erstellen und Pläne zu zeichnen. Für die vom Beschuldigten erstellten Rechnungen mit ausgeworfener Umsatzsteuer hatte MA jedoch die Generalvollmacht, die Rechnungsbeträge für den Beschuldigten zu kassieren.

Mit Schreiben vom 29. November 2005 ersuchte KG den Rechtsanwalt Dr.K, Salzburg, um Intervention zur Enthaltung des MA : Dieser sei ein Mitarbeiter von ihm, er (KG ) habe eine größere Baustelle in W, Tirol, und benötige diesen Mitarbeiter ganz dringend.

Der Beschuldigte habe [unter Verwendung seines] Briefpapiers, [beschrifft mit] "Baumeister Ing.G", mehrere Rechnungen an die Ehegatten S-LT in W gerichtet. Die darin ausgewiesene 20 %ige Mehrwertsteuer sei in der Folge jedoch nicht zur Abfuhr gelangt.

KG habe ganz genau gewusst, dass er seine gewerbliche Betätigung in der Baubranche und ebenso die von ihm abgewickelten bzw. abgerechneten Bauvorhaben [dem Fiskus] bekannt geben hätte müssen. Tatsächlich aber habe er vereinnahmte Zahlungen nicht zur Versteuerung gebracht und Umsatz- und Einkommensteuer nicht erklärt.

Bei der Strafbemessung wertete der Erstenat als mildernd keinen Umstand, als erschwerend einen raschen Rückfall im Sinne des [§ 41 FinStrG](#), sowie das Vorliegen der zitierten drei Vorstrafen.

Der Beschuldigte trete seit Jahren einschlägig in Erscheinung, er komme seinen gesetzlichen Verpflichtungen als Unternehmer nicht nach und hätten ihn auch empfindliche Abstrafungen bisher nicht zu einem rechtstreuen Verhalten zu bringen vermocht.

In Anbetracht des zur Verfügung stehenden Strafrahmens sei daher die ausgesprochene Geldstrafe angemessen und notwendig, um die im Gesetz vorgesehenen spezial- und generalpräventiven Wirkungen entfalten zu können.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates hat die damalige Verteidigerin Y-GmbH für den Beschuldigten innerhalb offener Frist Berufung erhoben und in Anbetracht ihrer unterbliebenen Ladung die Aufhebung des Erkenntnisses und die Zurückverweisung der Finanzstrafsache zur neuerlichen mündlichen Verhandlung in erster Instanz beantragt.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 7. März 2012 verwies die Verteidigerin auf die Ergebnisse des korrespondierenden Abgabenverfahrens, wonach entschieden worden wäre, die ausgestellte Scheinrechnung an die Familie S-LT nicht als Rechnung im Sinne des UStG anzusehen, weshalb keine Umsatzsteuer geschuldet worden wäre, sowie einen Teil des ungeklärten Vermögenszuwachses in Höhe von € 15.000,00 als Darlehen zu qualifizieren. Hinsichtlich des Restbetrages von € 6.000,00 an ungeklärtem Vermögenszuwachs bestünden erhebliche Zweifel, ob es Einnahmen gewesen sind.

Anlässlich der Berufungsverhandlung ergänzte der Beschuldigte sein Berufungsbegehren dahingehend, dass er die Einstellung des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens beantrage.

Eine Berufung der Amtsbeauftragten liegt nicht vor.

Im Zuge einer – trotz ursprünglicher Verzichtserklärung des Beschuldigten – durchgeführten, zur Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes erforderlichen mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wurde die bezughabende Akten- und Beweislage ausführlich erörtert.

Auf Befragen gab der Beschuldigte zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen wie folgt an:

Er sei nun schon seit langem nicht mehr als selbständiger Baumeister tätig und habe auch in seiner nunmehrigen Tätigkeit mit steuerlichen Angelegenheiten nichts zu tun.

Er sei nunmehr angestellt bei der Firma S-Bau und übe dort die Funktion eines Bauleiters aus, sein Nettogehalt beträgt monatlich etwa € 1.800,00, außerdem stehe ihm ein Dienstauto auch für private Zwecke zur Verfügung. Von seinem Gehalt werde ihm auf Grund von Lohnpfändungen nur das Existenzminimum ausbezahlt.

Er sei geschieden und sorgepflichtig für seine 20 jährige Tochter, die noch in die Handelsakademie besuche.

Er habe Verbindlichkeiten in Höhe von insgesamt etwa € 300.000,00. Nennenswerte Aktiva besitze er nicht. Er habe auch sein Haus verkaufen müssen, weil er vor zehn Jahren als

Geschäftsführer für einen Kontokorrentkredit persönlich gehaftet habe. Er wohne an seiner Ladungsanschrift zur Miete.

Gesundheitlich gehe es ihm gut.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Gemäß [§ 161 Abs. 4 FinStrG](#) kann die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz die Aufhebung angefochtener Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Finanzstrafbehörde erster Instanz verfügen, wenn sie umfangreiche Ergänzungen des Untersuchungsverfahrens für erforderlich hält. Solches war aber im gegenständlichen Fall nicht erforderlich; vielmehr war an Hand des vorgelegten Akten- und Beweismaterials eine dem Zweifelsgrundsatz entsprechende Beweiswürdigung vorzunehmen.

Gemäß [§ 98 Abs. 3 FinStrG](#) hat nämlich die Finanzstrafbehörde 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.

Für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens haben die Finanzstrafbehörden nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch der subjektiven Tatseite den Nachweis zu führen; bleiben Zweifel bestehen, sind diese zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

Eine Aufhebung und Zurückverweisung einer Finanzstrafsache an den Spruchsenat als Ergebnis eines Berufungsverfahrens allein aufgrund des Umstandes einer unterbliebenen Verständigung eines Verteidigers über den Termin einer Verhandlung des Spruchsenates (bei im Übrigen ordnungsgemäßer Ladung des Beschuldigten) ist verfahrensrechtlich nicht vorgesehen, zumal jegliches Prozessgeschehen nicht als bloß formaler Selbstzweck, sondern als Instrument der Verfahrensziele bei Beachtung der Rechte und Pflichten der teilnehmenden Parteien zu begreifen ist.

Anzumerken ist, dass in einem Verfahren vor dem Spruchsenat für den Beschuldigten keine Verpflichtung besteht, einen Verteidiger beizuziehen (vgl. [§ 77 Abs. 1 FinStrG](#)).

Wollte der Beschuldigte bzw. seine damalige Verteidigerin mit dem getätigten Vorbringen darlegen, der Einschreiter wäre in erster Instanz mangels Verständigung der Verteidigerin vom Verhandlungstermin in seinem Parteiengehör verletzt worden, wäre ihm entgegenzuhalten, dass er grundsätzlich laut Aktenlage nicht gehindert gewesen wäre, in eigener Person vor dem Spruchsenat zu erscheinen und sich zu seiner Vorbereitung mit

Organwaltern seiner Verteidigerin zu besprechen, hätte er nur den ihm zugesuchten und ordnungsgemäß durch Hinterlegung (Finanzstrafakt Bl. 117A f) zugestellten Ladungsbescheid auch behoben. Solcherart hätte auch die Verteidigern zwingend vom Verhandlungstermin Kenntnis erlangt. Die tatsächliche Säumigkeit des Beschuldigten dergestalt, die für ihn bestimmte Vorladung beim Postamt nicht zu beheben, und die daraus folgende mögliche weitere Untätigkeit in Hinblick auf eine unterlassene Kommunikation mir seiner Verteidigerin geht daher zu seinen Lasten.

Wollte der Beschuldigte zu verstehen geben, dass er sich in der Wahrnehmung des Verhandlungstermines beim Spruchsenat durch seine Verteidigerin beeinträchtigt gefühlt hat, wäre es ihm auch freigestanden, eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand im Sinne des § 167 FinStrG zu beantragen, was nicht geschehen ist.

Im Übrigen wäre anzumerken, dass mit Zustellung der schriftlichen Ausfertigung des Spruchsenatserkenntnisses an die Verteidigerin am 16. Dezember 2009 bzw. mit der nunmehrigen Berufungsverhandlung, bei welcher der Beschuldigte Gelegenheit hatte, seinen Standpunkt der Dinge ausführlich darzulegen, ein allfälliger, zum Nachteil des Einschreiters gereichender Verfahrensmangel des allenfalls beeinträchtigten Parteiengehörs nunmehr jedenfalls behoben worden ist.

Von Seite des Beschuldigten wird bekämpft der durch den Spruchsenatsvorsitzenden am 3. November 2009 verkündete mündliche Bescheid, eben das ausgesprochene und in der Folge auch schriftlich ausgefertigte gegenständliche Straferkenntnis.

Gemäß § 133 FinStrG ist über die Beratung und Abstimmung eines Spruchsenates eine gesonderte Niederschrift aufzunehmen, die vom Vorsitzenden und vom Schriftführer zu unterfertigen ist. Beratung und Abstimmung des Senates sind geheim.

Logischerweise haben derartige Protokolle nicht nur die Information zu enthalten, wer abgestimmt hat, sondern auch, mit welchem Ergebnis abgestimmt wurde und welcher in der Folge vom Spruchsenatsvorsitzenden zu verkündende Spruch beschlossen worden ist. Dieser Spruch hat, soweit er nicht auf Einstellung lautet, die Taten zu bezeichnen, deren Begehung durch den Beschuldigten als erwiesen angenommen wird (vgl. § 138 Abs. 2 lit. a FinStrG), und hat u.a. weiters zu enthalten die angewandte Strafvorschrift (leg.cit. lit. b), den Ausspruch über die Strafe (leg.cit. lit. c) und den Ausspruch über den Kostenersatz nach § 185 FinStrG (leg.cit. lit. e).

Die zur Last gelegten Taten müssen so eindeutig umschrieben werden, dass vernünftigerweise kein Zweifel darüber bestehen kann, wofür der Beschuldigte zu bestrafen

ist, und dass damit die Möglichkeit einer neuerlichen Bestrafung für dieselben Taten ausgeschlossen ist (vgl. in diesem Zusammenhang für viele UFS vom 31. 5. 2011, FSRV/0024-G/10).

Auf gleiche Weise sollte auch aus dem Verhandlungsprotokoll selbst der Spruch der verkündeten Entscheidung und dabei auch die als erwiesen angenommenen Taten (vgl. wiederum [§ 138 Abs. 2 lit. a FinStrG](#)) erkennbar sein; ein nach der Verwaltungspraxis öfter verwendeter bloßer diesbezüglicher Hinweis wie "Laut Stellungnahme des Amtsbeauftragten vom {Datum}" sollte nur bei völliger Eindeutigkeit der von der Entscheidung umfassten Sache und nur dann genügen, wenn in der zitierten Stellungnahme des Amtsbeauftragten eine ausreichend deutliche Beschreibung der dem Beschuldigten zur Last gelegten Taten unter Angabe der anzuwendenden Strafvorschrift und der strafbestimmenden Wertbeträge (vgl. [§ 124 Abs. 2 FinStrG](#)) stattgefunden hat.

Was konkret vom Vorsitzenden des Erstsenates verkündet wurde, insbesondere welcher Schulterspruch gefällt wurde, ist jedoch im gegenständlichen Fall dem Verhandlungsprotokoll nicht mit Sicherheit zu entnehmen, da sich die Protokollierung lakonisch auf die Wortfolge "Nach dem Wiedererscheinen um 10.10 Uhr verkündet der Vorsitzende das Erkenntnis samt den wesentlichen Entscheidungsgründen (Strafe € 20.000,- EFS: 2 Monat; € 363,- Kosten)." beschränkt (Finanzstrafakt Bl. 122) und selbst im Beratungsprotokoll diesbezüglich lediglich vermerkt ist, dass ein Erkenntnis "wie in der schriftlichen Ausfertigung (Strafe € 20.000,- EFS: 2 Monat, Kosten: € 363,-)" ergeht (Ablage Protokoll nach Bl. 122 im Finanzstrafakt) – obwohl nach dem Inhalt der schriftlichen Ausführungen (in welchen auf Umstände anlässlich der mündlichen Verhandlung, z.B. das Nichterscheinen des Beschuldigten zur Verhandlung, Bezug genommen wird) und der sich daraus erschließenden Chronologie des Geschehens die schriftliche Ausfertigung noch nicht vorgelegen haben kann. Das Wesen einer schriftlichen Bescheidausfertigung liegt jedoch u.a. darin, dass diese entsprechend dem zuvor verkündeten mündlichen Bescheid ergehen sollte, wofür gerade – siehe oben – die eigenständige Dokumentation dessen erforderlich wäre, was mündlich verkündet worden ist.

Da von Seite der Parteien gegen den Inhalt des Verhandlungsgegenstandes, wie nochmals in der Berufungsverhandlung vorgetragen, kein Einwand erhoben worden ist, geht der Berufungssenat trotz der undeutlichen Dokumentation davon aus, dass der Spruch des verfahrensgegenständlichen mündlichen Bescheides gleichlautend ist der vorgelegten schriftlichen Ausfertigung.

In der Sache selbst ist auszuführen:

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

Die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wird somit durch Unterlassung der Bekanntgabe maßgeblicher Umstände sowie durch deren unrichtige oder unvollständige Bekanntgabe verletzt, im Besonderen aber auch, wenn man überhaupt die Einreichung von Abgabenerklärungen unterlässt.

Gemäß § 120 Abs. 2 BAO iVm § 121 BAO hat derjenige, der einen gewerblichen Betrieb oder eine sonstige selbständige Tätigkeit begründet oder aufgibt, dies dem für die Erhebung der Abgaben vom Umsatz zuständigen Finanzamt binnen Monatsfrist anzuzeigen.

Gemäß § 21 Abs. 1, 1. und 2. Satz UStG 1994 (in der für den Tatzeitraum geltenden Fassung) hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat bzw. Kalendervierteljahres (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Diesem errechneten Betrag wären auch noch gegebenenfalls die gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 geschuldeten Umsatzsteuerbeträge, welche in Rechnungen ausgewiesen worden wären, obwohl der Rechnungsaussteller die Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausgeführt hat oder nicht Unternehmer ist, hinzuzufügen. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung.

Gemäß § 21 Abs. 2 UStG 1994 war im strafrelevanten Zeitraum bei Unternehmern, deren Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr den Betrag von € 22.000,00 nicht überschritten hatte, das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum.

Für die Voranmeldungszeiträume bis Ende des Jahres 2002 galt überdies noch die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen, BGBl. II 1998/206, wonach gemäß Abs. 1 dieser Verordnung die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung entfallen ist, wenn die Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet wurde oder sich für den betreffenden Voranmeldungszeitraum keine Zahllast ergeben hat. Für die späteren

Voranmeldungszeiträume war weitere Voraussetzung, dass die Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr die Summe von € 100.000,00 nicht überstiegen haben (siehe die zitierte Verordnung idF BGBl II 2002/462).

Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung waren die Umsätze jener Unternehmer (Kleinunternehmer), die – wie der Beschuldigte – im Inland einen Wohnsitz oder Sitz haben und deren Umsätze im Veranlagungszeitraum € 22.000,00 (Kleinunternehmengrenze) nicht überstiegen, befreit. Mit BGBl I 2006/101 wurde diese Grenze mit Wirkung ab 1. 1. 2007 auf € 30.000,00 erhöht.

Daraus folgt im Ergebnis, dass ein Unternehmer, welchem nicht aus anderen, hier nicht relevanten Gründen entsprechende umsatzsteuerpflichtige Umsätze zuzuordnen waren, in dem Fall, dass von ihm die Kleinunternehmengrenze von € 22.000,00 bzw. € 30.000,00 nicht überschritten worden war, lediglich unecht befreite (umsatzsteuerfreie, aber mit keinem Vorsteuerabzug verbundene) Umsätze tätigte, für welche er – außer in den Fällen, dass er dazu ausdrücklich aufgefordert worden wäre oder aus anderen Gründen, z.B. weil eine Umsatzsteuerschuld nach [§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#) bestand, sich eine Zahllast errechnete – keine Voranmeldungen einzureichen hatte und für welche naturgegebenermaßen auch keine Umsatzsteuervorauszahlungen angefallen waren.

Gemäß [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) könnte ein Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 leg.cit. befreit sind, bis zur Rechtskraft diesbezüglicher Abgabenbescheide gegenüber dem Finanzamt auch schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des Befreiungstatbestandes verzichtet; eine solche Verzichtserklärung ist den vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen.

Gemäß [§ 21 Abs. 4 UStG 1994](#) bzw. § 39 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 wird der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer bzw. zur Einkommensteuer veranlagt, wobei er – bei antragsgemäß verlängerbarer Frist – gemäß [§ 134 Abs. 1 BAO](#) bei elektronischer Übermittlung bis Ende Juni des Folgejahres (Rechtslage ab Veranlagung 2003) entsprechende Steuererklärungen zu übersenden hat. Hinsichtlich der Vorjahre bis einschließlich 2002 waren bis Ende März des Folgejahres beim Finanzamt entsprechende Abgabenerklärungen einzureichen.

Von dieser Verpflichtung waren bezüglich der Umsatzsteuererklärungen im strafrelevanten Zeitraum gemäß [§ 21 Abs. 6 UStG 1994](#) die Kleinunternehmer befreit (so sie nicht ausdrücklich – wie im gegenständlichen Fall auch der Beschuldigte – zur Abgabe einer

Umsatzsteuerjahreserklärung aufgefordert wurden), wenn ihre Umsätze im Veranlagungszeitraum € 7.500,00 nicht überstiegen haben und für den Veranlagungszeitraum keine Steuern zu entrichten waren.

Ähnliches gilt gemäß [§ 42 EStG 1988](#) in den jeweiligen Fassungen für die erforderliche Veranlagung eines Abgabepflichtigen zur Einkommensteuer. Hier hatte ein unbeschränkt Steuerpflichtiger für das abgelaufene Kalenderjahr u.a. dann eine Steuererklärung innerhalb der genannten Fristen an die Abgabenbehörde zu übermitteln bzw. zu übersenden, wenn er vom Fiskus dazu aufgefordert wurde, das Einkommen ganz oder teilweise aus selbständigen Einkünften bestanden hat und der Gewinn aufgrund eines Betriebsvermögensvergleiches zu ermitteln war oder ermittelt worden ist oder die anderen Einkünfte neben den lohnsteuerpflichtigen Einkünften z.B. € 8.720,00 (Veranlagung 2002 und 2003), € 10.000,00 (Veranlagung 2004) bzw. € 10.900,00 (Veranlagung 2005 bis 2008) betragen haben.

Wer – ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen – vorsätzlich seine abgabenrechtliche Verpflichtung zur Einreichung derartiger Jahressteuererklärungen unterlässt, begeht Finanzordnungswidrigkeiten nach [§ 51 Abs. 1 lit. a FinStrG](#).

Gemäß [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) macht sich ein Unternehmer bzw. der Wahrnehmende seiner steuerlichen Interessen einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der 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 hält.

Dabei ist gemäß [§ 33 Abs. 3 lit. b FinStrG](#) die Abgabenverkürzung bewirkt, wenn die selbst zu berechnenden Abgaben (hier: die Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet worden sind; die (zumindest bedingt vorsätzliche) Unterlassung der zeitgerechten Einreichung der Voranmeldung ist zwar – neben der zumindest wissentlichen Unterlassung der zeitgerechten Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung – ein erforderliches weiteres Tatbestandsmerkmal einer Hinterziehung nach [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#), jedoch für die durch die Nichtentrichtung der Vorauszahlung bewirkte Verkürzung derselben nicht kausal.

Hingegen macht sich derjenige – anstelle von derartigen Abgabenhinterziehungen nach [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) – einer Abgabenhinterziehung gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem er der Abgabenbehörde den Umstand seiner

unternehmerischen Tätigkeit und die dabei entstandenen Abgabenansprüche des Fiskus verheimlicht, sodass die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer durch die darüber in Unkenntnis befindliche Abgabenbehörde nicht bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist festgesetzt werden kann ([§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG](#) zweite Variante) oder indem auf irgendeine Weise erreicht, dass die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer zu niedrig festgesetzt wird (beispielsweise indem er die Einreichung der Jahressteuererklärung unterlässt in der Hoffnung, die Jahresumsatzsteuer werde von der Abgabenbehörde gar nicht oder im Schätzungswege im Ausmaß der unvollständigen Voranmeldungsdaten festgesetzt, und das Finanzamt tatsächlich mangels besserer Information wunschgemäß handelte) ([§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG](#) erste Variante).

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG hingegen ist beispielsweise zu sprechen, wenn ein abgabepflichtiger Unternehmer vorsätzlich solcherart unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr zu bewirken versucht, wobei gemäß [§ 13 Abs. 2 FinStrG](#) eine Tat dann versucht ist, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt hat (indem er beispielsweise die Einreichung der Steuererklärungen beim Finanzamt bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist unterlässt mit dem Plan, die Abgaben würden wie oben dargelegt tatsächlich zu niedrig festgesetzt werden).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen obgenannten, zumindest versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach § 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 allenfalls als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu bestrafen wären.

Gleiches gilt auch für die vorsätzliche Verkürzung an Einkommensteuer, welche ebenfalls den Tatbestand einer Abgabenhinterziehung nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) erfüllt.

Gemäß [§ 79 Abs. 1 EStG 1988](#) hatte der Arbeitgeber (hier der Beschuldigte als Geschäftsführer, siehe unten) die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. In gleicher Weise waren die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß § 43 Abs. 1

Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 und die Zuschläge zu diesen gemäß § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998 iVm § 43 Abs. 1 FLAG zu entrichten.

Gemäß [§ 49 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer zumindest bedingt vorsätzlich selbst zu berechnende Abgaben wie beispielsweise derartige Lohnabgaben, Dienstgeberbeiträge oder Zuschläge zu diesen nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abführt, wenn nicht ohnehin der Vorgang infolge der vorsätzlichen Verletzung einer bescheidmäßigt auferlegten Verpflichtung zur Einreichung von Lohnsteueranmeldungen als Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG zu qualifizieren ist.

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.

Den vorgelegten Unterlagen ist nun folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Der am 11. September 1961 geborene Baumeister KG ist laut Firmenbuch seit vielen Jahren im Salzburger Raum als Prokurist, Gesellschafter und Geschäftsführer in der Baubranche (z.B. Geschäftsführer der B-GmbH, Firmenbuchnummer [FN] 9999, vom 19. Mai 1992 bis 5. Oktober 1993; Prokurist in der C-GmbH, FN 8888, vom 1. Jänner 1996 bis 24. Oktober 1997; Geschäftsführer für die Zweigniederlassung in Salzburg in der D-KG, FN 7777, seit dem 1. Jänner 1996 bis zur Löschung der Firma am 19. April 1997; Mitgeschäftsführer der E-GmbH, FN 6666, vom 17. August 1996 bis 27. Jänner 2000) mit geringem wirtschaftlichen Erfolg tätig (Geschäftsführer bzw. Liquidator der F-GmbH, FN 5555, seit 21. März 1996, 23. Oktober 1996 Konkursverfahren eröffnet, 12. Juli 2005: Konkurs aufgehoben; Mitgeschäftsführer bzw. Liquidator der G-GmbH, FN 4444, seit 21. März 1996, 23. Oktober 1996 Konkurs eröffnet, 7. Juni 2005 Konkurs aufgehoben mangels Deckung der Verfahrenskosten; Mitgeschäftsführer bzw. Liquidator der H-GmbH, FN 3333, seit 21. März 1996, 23. Oktober 1996 Konkurs eröffnet, 11. Februar 2005 Konkurs aufgehoben nach Schlussverteilung; Geschäftsführer bzw. Liquidator der I-GmbH, FN 2222, seit 21. März 1996, 23. Oktober 1996 Konkurs eröffnet, 11. November 2005 Konkurs aufgehoben nach nicht vollständiger Befriedigung der Masseforderungen, 16. März 2006 Firma amtswegig gelöscht; Gesellschafter der J-GmbH, FN

1111, vom 19. Februar 1997 bis 7. August 1998, 19. Jänner 2010 Konkurseröffnung; Geschäftsführer bzw. Liquidator und Gesellschafter der A-GmbH, FN 0000, vom 14. März 2000 bis 8. Februar 2006, 4. September 2005 Konkursabweisung mangels Vermögens, 5. Juli 2007 Firma gelöscht; Geschäftsführer und Gesellschafter der K-GmbH, FN 99999, vom 13. April 2000 bis 25. Mai 2000, 24. Mai 2000: Ausgleichsverfahren eröffnet, 4. August 2000: Anschlusskonkurs eröffnet, 28. April 2004 Firma gelöscht; Gesellschafter [kurzfristig] und [Mit-]Geschäftsführer seit 10. Oktober 2000 der L-GmbH, FN 88888, 5. Februar 2002 Konkurseröffnung, 22. September 2004, Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben, 20. November 2004 Firma gelöscht; Geschäftsführer und Gesellschafter bei der M-GmbH, FN 77777, vom 26. Juli 2002 bis 7. März 2003, 28. August 2009 Firma amtswegig gelöscht; Kommanditist bei der S-KEG, FN 66666, seit dem 24. Dezember 2003, 12. Jänner 2005 Firma gelöscht; Geschäftsführer der N-GmbH, FN 55555, ab dem 16. Mai 2007, 12. November 2008 Konkursabweisung mangels Vermögen, 7. Dezember 2010 Firma amtswegig gelöscht; Geschäftsführer [kurzfristig] und Gesellschafter der O-GmbH, FN 44444, ab 12. August 2008, 17. September 2011 und 30. Dezember 2011 Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckendem Vermögen), wobei er offenbar, gedrängt durch beständige Finanznöte, sich regelmäßig gerichtlich bzw. finanzstrafbehördlich strafbarer Handlungen zuschulden kommen hat lassen.

So wurde er mit Urteil des Landesgerichtes Salzburg vom 8. November 2004, rechtskräftig am 11. November 2004, zu GZ. 39 Hv zxy/04a wegen schwerem Betrug nach §§ 146, 147 Abs. 2 StGB zu einer bedingten Freiheitsstrafe von zwei Monaten verurteilt (Abfrage Strafregister betreffend den Beschuldigten vom 2. Mai 2012).

Mit Urteil des Landesgerichtes Salzburg vom 15. Juni 2005, 38 Hv zyx/04y, bestätigt durch das Oberlandesgericht Linz am 18. Mai 2006, wurde über ihn wegen Hinterziehung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für Juli bis September 2001 nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 50.000,00, Ersatzfreiheitsstrafe 5 Monate, verhängt, wobei die Geldstrafe (spätestens) am 2. Mai 2011 entrichtet worden ist (Abfragen Strafregister und Finanzstrafregister).

Mit Urteil des Landesgerichtes Salzburg vom 10. September 2010, 38 Hv xyz/08s, rechtskräftig am 5. Oktober 2010, wurde KG der grob fahrlässigen Gläubigerbeeinträchtigung nach § 159 Abs. 1 und 2 StGB schuldig gesprochen, weil er in der Zeit von Oktober 2000 bis zum 5. Februar 2002 als Geschäftsführer der L-GmbH einen überhöhten Material- und Personalaufwand tätigte, in der Zeit von Oktober 2000 bis Ende 2001 als Geschäftsführer des genannten Unternehmens und im Jahre 2004 als Geschäftsführer der A-GmbH

Kontrollmaßnahmen für einen zeitnahen Überblick über die wahre Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unterlassen hat, sowie [ergänze wohl: für] 2002 als Geschäftsführer der A-GmbH die Erstellung des Jahresabschlusses unterließ und dadurch in Kenntnis oder fahrlässiger Unkenntnis der Zahlungsunfähigkeit [des Unternehmens] grob fahrlässig die Befriedigung der Gläubiger vereitelt oder geschmälert hat. Zusätzlich wurde er wegen des Vorenthaltens von Dienstnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung nach § 153c Abs. 1 StGB schuldig gesprochen, weil er in der Zeit von Februar bis März 2007 und von April 2007 bis inklusive Jänner 2008 als Betreiber eines Bauunternehmens derartige Beträge in Höhe von € 1.671,98 und vom April 2004 bis Mai 2005 als Geschäftsführer der A-GmbH derartige Beiträge in Höhe von € 1.969,93 nicht an die Salzburger Gebietskrankenkasse abgeführt hat. Weiters hatte er noch Verstrickungsbruch nach § 271 Abs. 1 StGB (KG entsorgte anlässlich einer Zwangsvollstreckung gepfändete PC-Monitore, Drucker, einen Reißwolf, ein Telefaxgerät und ein Kopiergerät in einem Abfallwirtschaftshof) und den versuchten Diebstahl eines Autoradios nach §§ 15, 127 StGB zu verantworten, weshalb ihm eine bedingte achtmonatige Freiheitsstrafe auferlegt wurde (Auszug aus Strafakt, Kopie).

Mit Urteil des Landesgerichtes Salzburg vom 23. November 2010, 39 Hv yxz/10t, wurde KG der betrügerischen Krida nach § 156 Abs. 1 StGB schuldig gesprochen, weil er bei der Abgabe eines Vermögensverzeichnisses am 21. Oktober 2009 seine Gesellschaftsanteile an der O-GmbH verschwiegen hatte. Weiters wurde er neuerlich wegen des Vorenthaltens von Dienstnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung nach § 153c Abs. 1 StGB schuldig gesprochen, weil er von April bis November 2007 als Geschäftsführer der N-GmbH Dienstnehmerbeiträge in Höhe von € 3.220,12 nicht an die Salzburger Gebietskrankenkasse abgeführt hat. Die bedingte zusätzliche Freiheitsstrafe von zwölf Monaten wurde durch das Oberlandesgericht Linz am 28. September 2011 auf zehn Monate herabgesetzt (Auszug aus Strafakten, Kopien).

In finanzstrafrechtlicher Hinsicht ist auf das Erkenntnis eines Spruchsenates beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Zell am See vom 5. März 2008, StrNr. 090/2002/00103-001, rechtskräftig am 28. April 2008, zu verweisen, mit welchem über KG eine Geldstrafe von € 20.000,00 bzw. für den Nichteinbringungsfall eine Ersatzfreiheitsstrafe von zwei Wochen verhängt wurden, weil er [wohl als Geschäftsführer der A-GmbH ] betreffend die Lohnzahlungszeiträume August bis November 2001 Lohnsteuern in Höhe von ATS 1.542.323,91, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von ATS 401.130,08 und Zuschläge zu diesen in Höhe von ATS 60.486,98 vorsätzlich nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt hat und hiedurch Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen hat (Abfrage

Finanzstrafakt). Diese Geldstrafe wäre nach dem Zeitraum der Begehung der Finanzvergehen (September bis Dezember 2001) unter Bedachtnahme auf das Strafurteil vom 15. Juni 2005 gemäß § 21 Abs. 3 FinStrG (siehe unten) als Zusatzstrafe zu verhängen gewesen.

Mit Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Salzburg-Stadt vom 13. November 2007 als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land, StrNr. 093/2006/yyy, (wie ebenfalls bereits oben erwähnt) wurde über KG unter Bedachtnahme auf das Strafurteil vom 15. Juni 2005 tatsächlich eine zusätzliche Geldstrafe in Höhe von € 5.000,00 und für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine [zusätzliche] Ersatzfreiheitsstrafe von 14 Tagen verhängt, weil er als verantwortlicher Geschäftsführer der A-GmbH betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner 2004 bis November 2005 vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 29.985,55 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) begangen hat (Finanzstrafakt StrNr. 093/2006/yyy, Bl. 51 ff). Die Geldstrafe wurde in der Zeit zwischen dem 12. September 2008 bis zum 13. März 2009 beglichen (Abfrage Strafkonto 93/997/3269 vom 2. Mai 2012).

Gemäß [§ 21 Abs. 3 FinStrG](#) ist jedoch dann eine Zusatzstrafe zu verhängen, wenn jemand, der bereits wegen eines Finanzvergehens bestraft worden ist, wegen eines anderen Finanzvergehens zu bestrafen ist, für welches er nach der Zeit der Begehung schon in dem früheren Verfahren bestraft hätte werden können. Das bezughabende Strafurteil des Schöffensenates beim Landesgericht Salzburg wurde jedoch bereits am 15. Juni 2005 gefällt, also zu einem Zeitpunkt, in welchem die u.a. vorgeworfenen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen für April bis November 2005 noch nicht begangen worden sind. Die am 13. November 2007 über den Beschuldigten verhängte Geldstrafe kann daher in Wirklichkeit keine Zusatzstrafe darstellen.

An Hand des beschriebenen unredlichen beruflichen Werdeganges des Beschuldigten, seines beruflichen Umfeldes der gewerblichen Schwarzarbeitsleistung und des Sozialbetruges und des organisierten Sozialbetruges ist es einer allgemeinen Lebenserfahrung nicht fremd, zu vermuten, KG erbringe in einem deliktischen Beziehungsgeflecht Dienstleistungen in der Baubranche auch als Einzelunternehmer, wobei von den Beteiligten eine Abgabenvermeidung und – wenn es sich gerade ergibt – auch Förderungsbetrug im jeweiligen Höchstausmaß angestrebt wird.

Diese allgemeine Einschätzung im Bereich des Mutmaßlichen, gestützt allenfalls auch durch einen jeweiligen Anfangsverdacht, vermag aber nur dann zu einer Bestrafung führen, wenn auch tatsächlich an Hand einer zwingenden Beweislage ein entsprechender Nachweis zu führen ist. Dabei ist nicht außer Acht zu lassen, dass auch für die Bemessung der durch den Verdächtigen bzw. Beschuldigten allenfalls nachweislich verkürzten Abgaben die jeweiligen Befreiungstatbestände oder Bagatellregelungen zur Anwendung gelangen.

Laut den vorgelegten Akten lässt sich dieser Nachweis in Bezug auf den Beschuldigten in seiner Eigenschaft als Einzelunternehmer erstmals für das Veranlagungsjahr 2006 hinsichtlich einiger Fakten führen:

Aus dem Veranlagungsakt des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend den Beschuldigten zu StNr. 93/xyz ist zu ersehen, dass KG mit Wirkung 19. Dezember 1997 die Gewerbeberechtigung als Baumeister erhalten hat und laut seinen Angaben anlässlich einer Nachschau am 5. August 1998 eine selbständige unternehmerische Tätigkeit im Bereich Planung und Bauaufsicht begonnen hat (Niederschrift vom 5. August 1998, Dauerakt). Diesbezüglich sind auch seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1998 mit ATS 300.000,00 geschätzt worden (Aktenvermerk vom 17. April 2002, Veranlagung 1998).

In der Folge wurde beim Finanzamt Salzburg-Land die Steuersache des KG als Arbeitnehmerveranlagungsfall behandelt.

Hinsichtlich der Veranlagungsjahre 1999 bis 2001, wurden vom Beschuldigten nach Aufforderung am 19. April 2001 und am 7. März 2002 Umsatz- und Einkommensteuererklärungen beim Finanzamt Salzburg-Land eingereicht, in welchen lediglich diverse Arbeitgeber, aber keine Umsätze bzw. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit ausgewiesen waren. Den Angaben wurde von Seite der Abgabenbehörde Glauben geschenkt (Veranlagungsakt, Veranlagung 1999 bis 2001).

Für 2002 bis 2005 wurden vom Beschuldigten keine Steuererklärungen eingereicht; vom Finanzamt wurden lediglich Lohneinkünfte von diversen Arbeitgebern festgestellt und keine Umsätze oder Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit geschätzt. Der Aktenlage ist kein Hinweis zu entnehmen, dass die Abgabenbehörde von einer selbständigen Tätigkeit des Beschuldigten als Einzelunternehmer im Bereich der Baubranche ausgegangen wäre (Veranlagungsakt, Veranlagung 2002 bis 2005; Bescheidausdrucke vom 2. Mai 2012).

Auch betreffend das Veranlagungsjahr 2006 hat KG bis zum Ablauf der gesetzlichen Frist am 30. Juni 2007 keine Steuererklärungen eingereicht. Dabei ging das betreffend seine Person zuständige Finanzamt Salzburg-Land ebenso wie in den Vorjahren davon aus, dass der

Beschuldigte nur nichtselbständige Einkünfte erzielen würde (Veranlagungsakt, Veranlagung 2007).

Diese (unzutreffende) Einschätzung der Sachlage änderte sich erst, nachdem dem Fiskus nach erfolgter Anzeige durch die Bezirkshauptmannschaft Kitzbühel und die nachfolgenden finanzstrafbehördlichen Erhebungen die näheren Umstände bezüglich des Bauvorhabens S-LT bekanntgeworden waren.

Demnach war einer der Mitarbeiter bzw. Geschäftspartner des KG im Schwarzarbeitsmilieu der Bauarbeiter MA, bosnischer Staatsbürger, geb. am xxxx, welcher 2006 als steuerlich nicht erfasster Baudienstleister – zu vermuten: unter anderem – für das Ehepaar S-LT einen Um- und Zubau an deren Zweifamilienhaus in WB, auf Basis eines vom Beschuldigten Anfang 2006 erstellten Bauplanes bzw. eines "Generalunternehmervertrages" vom 27. Jänner 2006 (Kopie Arbeitsbogen, Kopie der Seiten 4 und 5: Finanzstrafakt StrNr. 093/2007/xxx, Bl. 45 f) vornahm.

Die (vermutlich übliche) Rollenverteilung war dabei dergestalt, dass KG "nach außen" die Umbauarbeiten bezüglich der Hausfassade und der Fenster übernommen hat, MA als Baustellenleiter bzw. Polier fungierte und die erforderlichen Subunternehmer (Elektriker, Installateur, Dachdecker) und Materialien (Beton, Eisen etc.) organisierte. MA hat für die Bauarbeiten insgesamt etwa zwischen € 110.000,00 bis € 120.000,00 von den Bauherren kassiert (Belege genannter Finanzstrafakt Bl. 36 bis 42), wobei ihm nach Bezahlung der Arbeiter, Materialien und Subunternehmer aus der Baustelle ein Gewinn von € 5.000,00 bis € 10.000,00 verblieben ist (Aussage MA vom 13. Dezember 2007, Finanzstrafakt Bl. 23B).

Den Kontakt zwischen MA und den Bauherren hatte HB, Schwager der ST, Bekannter des Erstgenannten und Angestellter bei der Q-Bank, hergestellt (Aussage des MA als Beschuldigter vom 28. November 2007, Arbeitsbogen zu ABNr. zzz/07).

Offenkundig in diesem Zusammenhang wurde über MA in der Folge wegen Hinterziehung von Einkommensteuer in Höhe von € 12.525,02 gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) betreffend das Veranlagungsjahr 2006 mittels Strafverfügung vom 15. Juli 2008 eine Geldstrafe von € 3.000,00 bzw. für den Nichteinbringungsfall eine Ersatzfreiheitsstrafe von 12 Tagen verhängt (Abfrage Finanzstrafregister – der diesbezügliche Finanzstrafakt wurde dem Berufungssenat trotz Anforderung der bezughabenden Akten nicht vorgelegt).

Selbstverständlich werden wichtige und auch im Schwarzarbeitsmilieu unverzichtbare Dienstleistungen wie die des Beschuldigten im Wirtschaftsleben nicht kostenlos vorgenommen, weshalb auch KG für seine Leistungen bei dem Projekt von den Bauherren

einen Betrag von € 12.500,00 gefordert und auch am 29. September 2006 erhalten hat (Zahlungsbestätigung mit Unterschrift des Beschuldigten, Faxkopie, zuletzt genannter Finanzstrafakt Bl. 43; Schreiben des Beschuldigten vom 5. Oktober 2006, in welchem bestätigt wird, dass mit der Bezahlung des genannten Betrages alle Verbindlichkeiten für das Bauvorhaben "abgedeckt und erledigt" seien, Kopie Finanzstrafakt Bl. 35).

Im Büro des Beschuldigten war auch die Durchschrift einer von KG an die P-GmbH in F, gelegte Rechnung Nr. 001/2006 vom 2. Jänner 2006 über eine Forderung von € 2.550,00 für geleistete Arbeitsstunden aufzufinden (Arbeitsbogen). Tatsächlich ist auch am 5. Jänner 2006 ein korrespondierender Betrag von € 2.431,00 auf dem Konto des Beschuldigten bei der R-Bank eingegangen (Finanzstrafakt Bl. 47; Arbeitsbogen, Niederschrift über die Schlussbesprechung zu ABNr. zzz/07, Tz. 2).

Laut dem Beschuldigten, Arbeitsbogen, Niederschrift vom 2. Juni 2008, hätte er diesen Betrag an MA weitergeleitet. Tatsächlich war aber der Genannte in der fraglichen Zeit beim Beschuldigten beschäftigt und ist eine derartige Weiterleitung – trotz eines umfangreichen Vorhalteverfahrens während der Betriebsprüfung – in den Akten nicht dokumentiert, sodass vielmehr davon auszugehen ist, dass – in Übereinstimmung mit den Schriftsatz der Verteidigerin vom 7. März 2012 – der Beschuldigte den Betrag gewinnwirksam vereinnahmt hat.

Am 30. November 2006 ist auf dem Konto des Beschuldigten bei der R-Bank ein Betrag von € 4.000,00 eingelangt, welcher – trotz umfangreichen Vorhalteverfahren – ungeklärt geblieben ist. In Anbetracht der Dienstleistungen des Beschuldigten ist davon ausgehen, dass auch diese Summe ein steuerpflichtiges Honorar gewesen ist.

Im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten ist jedoch davon auszugehen, dass ihm tatsächlich die in den Kopien der Rechnungen vom 5. Oktober 2006 an S-LT ausgewiesenen Beträge von € 33.684,00, darin USt € 5.614,00 (Finanzstrafakt Bl. 33), und € 71.919,84, darin USt 11.986,64 (Finanzstrafakt Bl. 31 f), nicht zugekommen sind, sondern diese Belege lediglich einen Entwurf bzw. Muster sowie die Kopie einer nachträglich erstellten Scheinrechnung zur Erschwindelung einer Wohnbauförderung vom Land Tirol darstellen (siehe unten).

Voraussetzung für eine derartige Förderung der gegenständlichen Baumaßnahmen wäre auch beim Bauvorhaben von S-LT nämlich gewesen, dass dieses von gewerberechtlich befugten Personen durchgeführt worden wäre und solcherart von solchen Personen entsprechende (ergänze wohl: ordnungsgemäße) Rechnungen ausgestellt worden wären (siehe Pkt. 2.9

"Sonstige Voraussetzungen für eine Förderung?", abrufbar im Internet unter <http://www.tirol.gv.at/themen/bauen-und-wohnen/wohnbaufoerderung/sanierung>) – der steuerlich nicht erfasste Schwarzarbeiter MA war sicherlich nicht Teil dieses Personenkreises.

Da man von Seite der Bauherren für die unversteuerte Bauleistung des MA auch eine entsprechende Wohnbauförderung des Landes Tirol beanspruchen wollte, waren im Jahre 2007 wieder die Dienste des Beschuldigten gefragt:

Auf Ersuchen des Bankangestellten HB übermittelte KG diesem in seiner Eigenschaft als Erfüllungsgehilfe der Bauherren am 2. Juli 2007 per Fax eine Scheinrechnung mit der Bezeichnung Nr. 028/2006, in welcher für die tatsächlich nicht von ihm erbrachten Leistungen in Höhe von brutto € 71.919,84 eine Umsatzsteuer in Höhe von € 11.986,84 ausgewiesen war (Faxausdruck, Kopie, Finanzstrafakt Bl. 31 f). Dabei bedachte der Beschuldigte aber nicht, dass im Falle einer Überprüfung des Förderungsfalles durch die Bezirkshauptmannschaft (hier: Kitzbühel) eine Mitteilung an den Fiskus erfolgen könnte (siehe § 81 FinStrG) und in diesem Fall ohne besonderes Aufhebens der Umstand entdeckt werden würde, dass sowohl sein Geschäftspartner MA als auch er selbst ihre Tätigkeit als Einzelunternehmer vor dem Fiskus verborgen gehalten hatten.

Durch die Rechnungslegung per Telefax ist – siehe die obigen rechtlichen Ausführungen – betreffend den Voranmeldungszeitraum, in welchem dieses Ereignis stattgefunden hat, also für Juli 2007 gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 eine Umsatzsteuerschuld entstanden (zur anerkannten Rechnungslegung per Telefax siehe für viele: *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 11 Tz. 49/6), welche allenfalls durch die Legung einer berichtigten Rechnung im August 2008 wieder in Wegfall geraten sein könnte.

Ebenso war bei KG auch eine zweite Rechnung mit der Nr. 028/2006 an S-LT aufgefunden worden, darin ausgewiesen eine (vom Beschuldigten nicht erbrachte Leistung in Höhe von brutto € 33.684,00 und eine Umsatzsteuer in Höhe von € 5.614,00 (Finanzstrafakt Bl. 33), welche sich aber inhaltlich eindeutig nur als Segment der umfangreicheren Scheinrechnung erweist und möglicherweise den Verfügungsbereich des Beschuldigten nie verlassen hat; so wurde bei der Durchsuchung der Belege bzw. der Personalcomputer des Beschuldigten kein Hinweis auf eine Übersendung an HB bzw. an S-LT gefunden (Arbeitsbogen). Insoweit ist auch eine diesbezügliche Rechnungslegung im Zweifel nicht erweislich.

Judikatur und Lehre haben den Anwendungsbereich der zitierten Vorschrift des § 11 Abs. 14 UStG 1994 auf Fälle missbräuchlicher Rechnungslegung wie verfahrensgegenständlich reduziert und in anderen Fällen eine Berichtigung der Rechnung zugelassen, somit die Fälle

der nicht missbräuchlichen Rechnungslegung dem § 11 Abs. 12 UStG 1994 unterstellt. Noch weiter geht die EuGH-Judikatur. Im Urteil vom 13. Dezember 1989, Rs C-342/87 "Genius Holding", hat der EuGH die Auffassung vertreten, es sei Sache der Mitgliedstaaten, den Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuerrechts dadurch sicherzustellen, dass sie in ihrem Recht vorsehen, dass jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer berichtigt werden kann, wenn der Aussteller seinen guten Glauben nachweist. Nach EuGH-Urteil vom 19. September 2000, Rs C-454/98 "Schmeink & Cofreth", verlangt der Grundsatz der Neutralität der MWSt ausnahmslos, dass zu Unrecht in Rechnung gestellte MWSt berichtigt werden kann, wenn der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat. Die Berichtigungsmöglichkeit dürfe in einem solchen Fall nicht vom guten Glauben des Ausstellers der Rechnung abhängig gemacht werden, ihre Anerkennung darf nicht im Ermessen der Finanzverwaltung stehen.

Wird hingegen die Gefährdung des Steueraufkommens nicht vollständig beseitigt (etwa weil die Rückabwicklung eines vorgenommenen Vorsteuerabzuges nicht mehr möglich ist), so können die Mitgliedstaaten die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung davon abhängig machen, dass der Aussteller der Rechnung seinen guten Glauben nachweist. Gelingt dies nicht, komme eine Ausfallhaftung des Ausstellers der Rechnung in Betracht. Damit sei der Anwendungsbereich des Abs. 14 gemeinschaftsrechtlich auf jene Fälle reduziert, in denen es durch die unrichtige Rechnungslegung zu einem nicht mehr rückgängig zu machenden Vorsteuerabzug gekommen ist und der Rechnungsaussteller keinen Gutglaubenschutz in Anspruch nehmen kann. Die Initiative zu dieser Rückgängigmachung müsse wohl vom Aussteller der Rechnung ausgehen.

Der Verwaltungsgerichtshof hält eine (gemeinschaftsrechtskonforme) Interpretation des § 11 Abs. 14 UStG 1994 im Sinne der EuGH-Judikatur für denkbar: Die Abgabenbehörde müsse Feststellungen darüber treffen, ob die Rückabwicklung eines gewährten Vorsteuerabzuges beim Rechnungsempfänger nicht mehr möglich gewesen ist. Sofern die Rückabwicklung möglich sei, komme eine Ausfallhaftung auch bei missbräuchlicher (schlechtgläubiger) Rechnungsausstellung nicht in Betracht; die Berichtigung der Rechnung könne in diesem Fall nicht verwehrt werden. Sei die Rückabwicklung nicht mehr möglich, komme die Ausfallhaftung nur bei missbräuchlicher (schlechtgläubiger) Rechnungsausstellung in Betracht (VwGH 26. 6. 2001, [2001/14/0023](#); VwGH 28. 11. 2002, [98/13/0038](#)). Praktisch bedeute dies, dass eine Rechnungsberichtigung nur dann ausgeschlossen ist, wenn die Rückabwicklung eines gewährten Vorsteuerabzuges beim Rechnungsempfänger nicht mehr möglich ist (zB. wegen Insolvenz) und es dem Aussteller am guten Glauben fehlte. Zu den

vorstehenden Ausführungen vgl. ausführlich *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 11 Tz 142 und 142/1, sowie *Kofler*, ecolex 2003, 366.

In gleicher Weise haben diese Überlegungen auch für Fälle zu gelten, bei welchen die Gefährdung des Steueraufkommens nicht darin liegt, dass dem Abgabengläubiger mittels Produktion von Scheinrechnungen entsprechende Vorsteuerbeträge entzogen werden, sondern unter Verwendung von Scheinrechnungen die Identität der tatsächlich Leistenden verschleiert wird und von diesen in Anbetracht dieser Modalität die Umsatzsteuer nicht einbringlich gemacht werden kann. Tatsächlich war im gegenständlichen Fall dem durch die Scheinrechnung des KG vorerst verdunkelten MA unter der StNr. 82/xyz durch das Finanzamt Kitzbühel Lienz betreffend das Veranlagungsjahr 2006 im Schätzungswege eine Umsatzsteuer von € 40.000,00 vorgeschrieben worden, welche aber wieder mangels Einbringlichkeit auf Dauer abgeschrieben werden musste (Abfrage des diesbezüglichen Abgabenkontos).

Unbeschadet der abgabenrechtlichen Beurteilung könnte aber solcherart eine Verkürzung von Umsatzsteuer höchstens für den Voranmeldungszeitraum Juli 2007 eingetreten sein. Derartiges ist aber nicht Verfahrensgegenstand.

Soweit die Finanzstrafbehörde erster Instanz den Verdacht gehegt hat, dass dem Beschuldigten die Umsätze aus dem Projekt S-LT zur Gänze zuzuschreiben wären und die am 2. Juli 2007 übermittelte, mit 5. Oktober 2006 datierte Rechnung keine Scheinrechnung, sondern als eine Darlegung des Tatsächlichen zu qualifizieren wäre, stehen dem die insoweit übereinstimmenden Einlassungen des Beschuldigten und des MA, welche zur übrigen Beweislage zumindest nicht im Widerspruch stehen, sowie letztendlich die Ergebnisse des Rechtsmittelverfahrens bei den Abgabenbehörden entgegen, sodass dem Berufungssenat keine mit der für ein Strafverfahren ausreichend sichere Beweisführung möglich ist.

Der als Summe an Einnahmen des Beschuldigten für 2006 bei der Betriebsprüfung ermittelte Betrag von € 16.181,00 (Tz. 4 des Berichtes) wurde um einen für Zwecke des Finanzstrafverfahrens nicht relevanten Sicherheitszuschlag verdoppelt, sodass im Abgabenverfahren bezüglich der Umsatzsteuer die Kleinunternehmengrenze überschritten worden war (Finanzstrafakt Bl. 102). Für Zwecke des Finanzstrafverfahrens ist dies jedoch nicht der Fall.

Eine Verkürzung von Umsatzsteuer betreffend das Veranlagungsjahr 2006 ist daher insgesamt nicht erweislich.

Ebenso ist hinsichtlich der vorgeworfenen Verkürzung an Einkommensteuer für 2006 die bloß grifffweise Zuschätzung eines Sicherheitszuschlages, welche zu einer Verdoppelung der

relevanten Beträge geführt haben, im Strafverfahren außer Acht zu lassen, sodass sich verbleibend der Vorwurf ergibt, KG habe – nach Abzug in freier Beweiswürdigung geschätzter Betriebsausgaben – aus den tatsächlich erhaltenen Entgelten einen Gewinn im Ausmaß von € 14.239,28 erzielt und dies gegenüber dem Fiskus verheimlicht mit dem Plan, ebenso wie in den Vorjahren eine Schätzung der gewerblichen Einkünfte mit Null zu erreichen.

Überdies hat sich die Abgabenbehörde – wie oben ausgeführt – zum Zeitpunkt des Ablaufes der gesetzlichen Erklärungsfrist am 30. Juni 2007 in Unkenntnis von der Entstehung des damit in Zusammenhang stehenden Anspruches an Einkommensteuer befunden (die Betriebsprüfung hat, wie erwähnt, erst am 23. November 2007 begonnen), sodass letztendlich verbleibend der Beschuldigte eine am 1. Juli 2007 bewirkte Hinterziehung an Einkommensteuer in Höhe von € 6.207,77 zu verantworten hat.

Für 2007 stellten die Prüfer auf den Konten des Beschuldigten ungeklärte Vermögenszuwächse in Höhe von € 8.239,09 fest, woraus sich unter Hinzufügung eines 100 %igen Sicherheitszuschlages und unter Abzug pauschalierter Vorsteuern eine Umsatzsteuer von € 2.499,19 ergäbe (Tz. 3, 4, 6 und 7 des Berichtes; Finanzstrafakt Bl. 102). Bei der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages war zwar der Sicherheitszuschlag wieder herausgerechnet worden (Finanzstrafakt Bl. 103) – sowohl im Abgabenverfahren als auch im Finanzstrafverfahren war aber übersehen worden, dass mit Umsätzen von netto € 13.731,82 bzw. € 6.865,91 keinesfalls die Kleinunternehmengrenze von € 30.000,00 überschritten sein kann, weshalb die Umsätze in Wirklichkeit unecht umsatzsteuerfrei gewesen sind.

Betreffend das Veranlagungsjahr 2007 ist weiters darauf hinzuweisen, dass – wie mehrfach erwähnt – die Betriebsprüfung nach [§ 99 Abs. 2 FinStrG](#) am 23. November 2007 begonnen hatte, sowie weiters mit dem Beschuldigten am 2. Juni 2008 eine Erörterung der unklaren Bankeingänge für 2007 (Protokoll Pkt. 7, Finanzstrafakt Bl. 55) und am 1. Juli 2008 die Schlussbesprechung (Arbeitsbogen, Laufzettel) stattgefunden hat. Dabei ist davon auszugehen, dass zeitnahe vor der Schlussbesprechung dem Beschuldigten die vorgesehenen Besprechungsthemen zur Kenntnis gebracht worden sind, wozu auch mit Sicherheit insbesondere die nunmehr strafrelevanten Sachverhalte gehört haben. Insoweit liegt eine Unkenntnis des Finanzamtes von dem entstandenen Abgabenanspruch an Einkommensteuer für 2007 nicht mehr vor.

Dem Beschuldigten ein vernunftorientiertes Verhalten unterstellt, wird er bei Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist am 30. Juni 2008 wohl bereits auch selbst von einer Entdeckung der verfahrensgegenständlichen Sachverhalte durch das Finanzamt auszugehen gehabt haben

und seinen ursprünglich ihm zum Vorwurf gemachten Tatplan nicht mehr aufrechterhalten haben, weshalb realistischerweise auch nicht mehr von dem Versuch einer Hinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG gesprochen werden kann.

Betreffend 2008 hat das Finanzamt im Zuge der Prüfung auf dem Bankkonto des Beschuldigten bei der R-Bank einen ungeklärten Vermögenszuwachs in Form eines mit 22. April 2008 datierten Zahlungseinganges in Höhe von € 21.010,00 festgestellt und daraus ein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt abgeleitet (Tz. 3 des Berichtes, Finanzstrafakt Bl. 102). Laut Fallinformation wurden die steuerpflichtigen Umsätze des Beschuldigten für 2008 insgesamt mit € 5.000,00 festgestellt (Veranlagungsakt, Veranlagung 2010, vorletztes Blatt), dies stimmt überein mit einer Festsetzung der Jahresumsatzsteuer in Höhe von € 684,85 (Buchungsabfrage). Auch hinsichtlich dieses Faktums ist daher zumindest im Zweifel von unecht steuerfreien Umsätzen des Beschuldigten auszugehen.

Es war daher – mit Ausnahme des lediglich verringerten Verkürzungsbetrages betreffend Einkommensteuer 2006 – spruchgemäß im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten zu erkennen.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FinStrG in der Fassung im strafrelevanten Zeitraum und zum Zeitpunkt der erstinstanzlichen Entscheidung (§ 4 Abs. 2 FinStrG) kann, wenn der Täter schon zweimal wegen eines der in den §§ 33, 35 oder 37 Abs. 1 FinStrG bezeichneten Finanzvergehen bestraft worden ist und die Strafen wenigstens zum Teil vollzogen wurden, in dem Fall, dass er nach Vollendung des neunzehnten Lebensjahres neuerlich ein solches Finanzvergehen begeht, bei verwaltungsbehördlichen Verfahren das Höchstmaß der angedrohten Geldstrafe um die Hälfte überschritten werden. Diese Bestimmung ist im Wesentlichen inhaltlich gleichlautend dem § 39 Abs. 1 StGB.

Die Idee dahinter ist wohl, dass unbelehrbare Wiederholungstäter, welche trotz bereits verbüßter Sanktionsübel weiterhin straffällig werden, erforderlichenfalls mit einer strengerem Sanktion belegt werden müssen.

Besitzt eine Bestrafung des Täters die Qualifikation einer Zusatzstrafe nach § 21 Abs. 3 FinStrG (Details unten), könnte man versucht sein, sie möglicherweise dennoch als Bestrafung im Sinne des § 41 FinStrG sehen, weil die Überlegung, dass lediglich durch verfahrensleitende Verfügungen der Finanzstrafbehörde dargestalt, dass die Verfolgung eines Täters wegen mehrerer Finanzvergehen auf mehrere Verfahren aufgeteilt wurde, der mögliche Strafrahmen

erhöht wäre, in den Hintergrund tritt gegenüber den Aspekten, dass das Tatsächliche des Behördenhandelns ja in allen Fällen relevant sein wird (bleibt z.B. die Behörde untätig, gibt es eben keine Strafverfolgung) und dass es konkret ja wohl auf die Strafzwecke ankommen muss: Wie hoch muss die Strafe ausfallen, um eine general- bzw. spezialpräventive Wirkung zu entfalten? Wobei der Umstand, dass vorhergehende Vollzüge von (milderer) Strafen eben noch nicht ausgereicht haben, den Bestraften von neuerlichen Verfehlungen abzuhalten, bei der neuerlichen Strafbemessung zu berücksichtigen wäre.

Da aber Strafen, welche zueinander im Verhältnis des § 21 Abs. 3 FinStrG stehen, als eine einzige Bestrafung gelten (vgl. für § 39 StGB: *Flora* in WK<sup>2</sup> § 39 Rz 9), sind daraus auch nur die im Gesetz vorgesehenen Rechtsfolgen einer einzigen Bestrafung abzuleiten. Der Vollzug einer Strafe und einer Zusatzstrafe zu dieser ist somit insoweit in seinen rechtlichen Auswirkungen gleichbedeutend wie der Vollzug einer Strafe in mehreren Teilen, was wiederum unstrittig keine Rückfallsqualifikation auslösen wird.

Entgegen den Ausführungen des Erstsenates jedenfalls noch nicht ausreichend für die mögliche Erweiterung des Strafrahmens wegen Rückfalls ist sohin die alleinigliche Feststellung, dass Strafregister bzw. Finanzstrafregister zwei oder mehr Bestrafungen des Täters wegen Finanzvergehen ausweisen.

Im gegenständlichen Fall ist das oben erwähnte Strafurteil vom 15. Juni 2005 wegen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG laut Strafregister (spätestens) am 2. Mai 2011 vollzogen worden; die (tatsächlich nicht zusätzliche) Geldstrafe laut Spruchsenatserkenntnis vom 13. November 2007 wegen weiterer Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist – wie oben ausgeführt – in der Zeit zwischen dem 12. September 2008 bis 13. März 2009 vollzogen worden (die tatsächlich zusätzliche Geldstrafe vom 5. März 2008 bleibt außer Ansatz, da wegen Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG ergangen).

Da aber – wie oben dargestellt – das nunmehr verbleibende Finanzvergehen der Hinterziehung von Einkommensteuer für 2006 am 30. Juni 2007 begangen wurde, liegen (wie im Übrigen auch im theoretischen Falle einer vollen Bestätigung des erstinstanzlichen Schulterspruches) die rechtlichen Voraussetzungen für die Anwendung des § 41 FinStrG nicht vor.

Wird jemand, der bereits wegen eines Finanzvergehens bestraft worden ist (hier: durch das Straferkenntnis vom 13. November 2007 – das Straferkenntnis vom 5. März 2008 kommt nicht in Betracht, weil darin in Wirklichkeit eine Zusatzstrafe zum Strafurteil des Landesgerichtes

Salzburg vom 15. Juni 2005 ausgesprochen wurde), wegen eines anderen Finanzvergehens bestraft, für das er nach der Zeit der Begehung schon in dem früheren Verfahren hätte bestraft werden können (hier: die am 30. Juni 2007 bewirkte Verkürzung der Einkommensteure 2006), so ist – wie im gegenständlichen Fall – nach § 21 Abs. 3 FinStrG eine Zusatzstrafe zu verhängen.

Nach ständiger Rechtsprechung ist bei der Ausmessung der Zusatzstrafe zunächst jene Geldstrafe zu ermitteln, die bei gemeinsamer Aburteilung aller Taten zu verhängen gewesen wäre.

Von diesem Betrag ist sodann die in dem gemäß § 21 Abs. 3 FinStrG zu beachtenden Vorerkenntnis verhängte Strafe (hier: die im Erkenntnis des Spruchsenates vom 13. November 2007 verhängten € 5.000,00) abzuziehen, der verbleibende Rest ergibt die zu verhängende zusätzliche Geldstrafe.

Bei der konkreten Strafbemessung ist gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG Grundlage zunächst die Schuld des Täters.

Gemäß § 23 Abs. 2 und 3 FinStrG in der zu den Tatzeiten und den Zeitpunkten der erstinstanzlichen Entscheidungen geltenden Fassung 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. Die Strafbemessungsvorschriften der §§ 32 bis 35 StGB gelten dabei sinngemäß.

Der Erstsenat hat nun ausdrücklich festgehalten, dass er sich außerstande gesehen hat, Feststellungen hinsichtlich der Einkommens- und Vermögensverhältnisse bzw. hinsichtlich allfälliger Sorgepflichten des Beschuldigten zu treffen, wenngleich ihm solches nach Ansicht des Berufungssenates sehr wohl auf Basis der ihm vorgelegten Akten möglich gewesen wäre: So hat auch die direkt an den Erstsenat gerichtete Stellungnahme des Amtsbeauftragten vom 14. Juli 2008 entsprechende Ausführungen enthalten (Finanzstrafakt Bl. 107).

Ebenso wäre ohne Beschwer in den umfangreichen Einbringungsakt des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend den Beschuldigten eine Einsichtnahme möglich gewesen. Auch wäre zu erwarten gewesen, dass der Amtsbeauftragte in der mündlichen Verhandlung auf Befragen Auskunft geben hätte können.

Konnte hingegen tatsächlich keine Feststellung zu der wirtschaftlichen Situation des Beschuldigten getroffen werden, hat es im erstinstanzlichen Verfahren an der Entscheidungsreife gefehlt.

Im Übrigen hat der Spruchsenat dadurch, dass er im gegenständlichen Fall die Geldstrafe ausgemessen hat, ohne die Einkommens- und Vermögenlage bzw. Details zu den persönlichen Umständen des Beschuldigten zu kennen bzw. ohne diese Bemessungselemente zu berücksichtigen, insoweit seine Entscheidung gleichwertig getroffen, als ob er ihr die unüberprüfte These zugrunde gelegt hätte, dass die wirtschaftliche und persönliche Situation des Beschuldigten unauffällig und die Höhe der Geldstrafe nicht verringernd wäre.

Gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG ist im verwaltungsbehördlichen Verfahren bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich 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.

Nicht außer Acht zu lassen gerade für das berufliche Umfeld des Beschuldigten ist aber auch, dass rechtswidrige Steuervermeidungspraktiken weite Verbreitung gefunden haben und eine milde Bestrafung bei Bekanntwerden der Entscheidung in seinem Milieu geradezu als Bestätigung der in ihrer Gesamtheit durchaus eine budgetäre Größe annehmenden Schadenshandlungen empfunden werden könnten, weshalb eine ausreichend strenge Bestrafung angezeigt scheint.

Ebenso ist es Zweck einer Strafe, den Täter selbst von zukünftigen derartigen Finanzvergehen abzuhalten.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG werden Hinterziehungen mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der Summe der verkürzten Beträge (hier: die hinterzogenen Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für Jänner bis Dezember 2004 in Höhe von € 8.576,76, für Jänner bis November 2005 in Höhe von € 21.408,79 sowie die hinterzogene Einkommensteuer für 2006 in Höhe von € 6.207,77) geahndet, weshalb der Strafrahmen für die Zusatzstrafe insgesamt € 72.385,12 beträgt.

Unter Vornahme eines Abschlages von einem Drittel der diesbezüglichen Strafdrohung zur Berücksichtigung der tatbildimmanenten nur vorübergehenden Abgabenvermeidung von Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (im Vergleich zu Hinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG) im Ausmaß von rund € 20.000,00 ergibt sich im Falle eines durchschnittlichen Verschuldens, einer Gleichgewichtung der

Erschwerungs- und Milderungsgründe sowie durchschnittlicher persönlicher und wirtschaftliche Umstände beim Beschuldigten ein Ausgangswert von € 26.000,00.

Den Milderungsgründen der wirtschaftlichen Zwangslage, welche den Beschuldigten als Geschäftsführer der A-GmbH wohl mitveranlasst hat, die Entrichtung der Vorauszahlungen zu unterlassen, der Schadensgutmachung (hinsichtlich der verkürzten Umsatzsteuervorauszahlungen – die Einkommensteuer haftet unentrichtet aus), dem durch das längere Zurückliegen der Taten verringerten Verfolgungsanspruch des Staates stehen als erschwerend gegenüber die einschlägige umfangreiche Vorstrafe (laut Urteil des Landesgerichtgerichtes Salzburg zuzüglich Straferkenntnis des Spruchsenates vom 5. März 2008), die Mehrzahl der deliktischen Angriffe über mehrere Jahre hinweg sowie die ebenfalls zu bedenkenden generalpräventiven Aspekte, sodass in Abwägung dieser Argumente der Ausgangswert lediglich auf € 20.000,00 abzuschwächen ist.

Davon sind Abschläge vorzunehmen für die Sorgepflichten des Beschuldigten (auf € 16.000,00), für seine derzeitige angespannte finanzielle Lage, wie vom Beschuldigten dargelegt, (auf € 12.000,00) und ist schlussendlich die bereits verhängte Geldstrafe von € 5.000,00 abzuziehen, sodass sich eine verbleibende Zusatzstrafe von € 7.000,00 ergäbe.

Nach den gleichen Erwägungen wäre ansich auch eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat zu verhängen.

Wegen des zu beachtenden Verböserungsverbotes ist aber auch zu bedenken, dass sich durch die Einstellung des Verfahrens hinsichtlich der übrigen Fakten im gegenständlichen Berufungsverfahren der ursprüngliche Strafrahmen, welcher der Erstsenat zur Verfügung gestanden hat, auf nunmehr lediglich 16,31 % dieses Wertes verringert hat.

Auch das Argument des Zeitablaufes bzw. die ungünstige Einkommens- und Vermögenslage des Beschuldigten sowie seine Sorgepflicht sind Umstände, welcher erstinstanzlich nicht berücksichtigt werden konnten bzw. worden sind – siehe oben.

In Abwägung auch dieser Umstände war die durch den Berufungssenat zu verhängende zusätzliche Geldstrafe auf die spruchgemäße Höhe zu verringern.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe.

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.

Salzburg, am 3. Mai 2012