



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0064-W/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Dr. Josef Graf sowie die Laienbeisitzer Dr. Jörg Krainhöfner und KomzIR Gottfried Hochhauser als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen den Bw., vertreten durch die Rechtsanwälte Divitschek, Sieder & Partner, wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 teilweise in Verbindung mit § 13 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 2. April 2003 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt für den 1. Bezirk Wien als Organ des Finanzamtes Amstetten vom 29. Jänner 2003, SpS 609/02-II, nach der am 7. Oktober 2003 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten Gottfried Mayer sowie der Schriftführerin Kerstin Schmidt durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses wird dahingehend berichtigt, dass betreffend zu Punkt 1.) des angefochtenen Erkenntnisses der Verkürzungsbetrag an Einkommensteuer 1994 richtig auf S 9.956,00 (statt bisher S 37.550,00) und betreffend Punkt 2.) des angefochtenen Erkenntnisses der Verkürzungsbetrag an Einkommensteuer 1995 richtig S 193.408,00 (statt bisher S 219.208,00) zu lauten hat.

Betreffend die Differenzbeträge an Einkommensteuer 1994 in Höhe von S 27.594,00 und Einkommensteuer 1995 in Höhe von S 25.800,00 wird das mit Einleitungsbescheid vom 17. Jänner 2002 wegen des Verdachtes der bewirkten und versuchten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG in Verbindung mit § 13 FinStrG eingeleitete Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Geldstrafe mit € 4.000,00 und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 10 Tagen neu bemessen.

Der Kostenausspruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses bleibt unverändert.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 29. Jänner 2003, SpS 609/02 -II, wurde der Bw. der teils versuchten und teils vollendeten Abgabenentziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG in Verbindung mit § 13 FinStrG für schuldig erkannt, weil er als Abgabepflichtiger vorsätzlich

1.) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuererklärung für 1994 (unvollständige Erfassung der Entgelte) sowie einer unrichtigen Einkommensteuererklärung für 1994 (unrichtige Ausweisung der gewerblichen Einkünfte und der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) eine Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer 1994 in Höhe von S 12.429,00 und Einkommensteuer 1994 in Höhe von S 37.550,00 bewirkt habe, und weiters

2.) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe einer unrichtigen bzw. unbrauchbaren Umsatzsteuererklärung für 1995 (Nichterfassung der Entgelte) und einer unrichtigen Einkommensteuererklärung 1995 (Nichterklärung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung) eine Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer 1995 in Höhe von S 109.338,00 und Einkommensteuer 1995 in Höhe von S 219.208,00 zu bewirken versucht habe.

Über den Bw. wurde deshalb gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldstrafe von € 8.000,00 und eine für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe von 20 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG wurden die Kosten des Finanzstrafverfahrens mit € 363,00 bestimmt.

Begründend wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass der Bw. am 3. August 1994 der Finanzbehörde die Eröffnung eines Gewerbebetriebes als selbständiger Provisionsvertreter angezeigt habe. In der Umsatzsteuererklärung 1994 habe der Bw. vorsätzlich Entgelte, und zwar Provisionen von der Fa.A. in Höhe von S 62.145,91 für eine für diese Firma ausgeübte selbständige Montagevermittlertätigkeit nicht erfasst.

Sowohl 1994, als auch 1995 habe er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eines im Erkenntnis des Spruchsenates näher bezeichneten Objektes, und zwar für 1994 in Höhe von

S 65.700,00 und für 1995 in Höhe von S 51.600,00 nicht offengelegt. Überdies habe er auch eine Provisionszahlung von S 50.000,00 aus dem Einzelunternehmen seiner Gattin und Umsätze von S 1.046.038,00 aus der Geschäftsbeziehung zur Fa.A. in den Steuererklärungen nicht angegeben.

Die erstinstanzliche Verantwortung des Bw. dahingehend, dass er nicht als selbständiger Unternehmer tätig gewesen sei, sondern die angeführten Zahlungen als Dienstnehmer erhalten hätte, würde vom Spruchsenat auf Grund des durchgeföhrten Beweisverfahrens als widerlegt betrachtet. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass der Bw. die Eröffnung seines Gewerbebetriebes als selbständiger Provisionsvertreter gegenüber der Abgabenbehörde angezeigt habe. Korrespondierende Prüfungen hätten ergeben, dass er sowohl vom Einzelunternehmen seiner Frau, als auch von der Fa.A. Provisionen erhalten habe. Auch aus der Tatsache, dass der Bw. eine einzige Zahlung in der Höhe von S 50.000,00 vom Einzelunternehmen seiner Gattin bekommen habe, könne nicht im geringsten auf eine Tätigkeit als Dienstnehmer geschlossen werden. Als weiteres Argument wurde angeführt, dass der Beschuldigte für 1994 eigenhändig unterfertigte Steuererklärungen abgegeben habe, in denen er seine Tätigkeit als Montagevermittlung und die Art der Einkünfte als gewerbliche angegeben habe.

Die Erklärungen für 1995 seien unbrauchbar gewesen, weil unausgefüllt bzw. unrichtig, weshalb eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen erforderlich gewesen wäre.

Ein besonders schlagendes Argument gegen die Verantwortung des Bw. sei der vom erstinstanzlich einvernommenen Zeugen vorgelegte Konsulentenvertrag zwischen dem Bw. und der Fa.A. , wo ausdrücklich das Vertragsverhältnis als Werkvertrag bezeichnet worden wäre und die Verpflichtung zur Steuertragung des Bw. darin festgelegt sei.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd den bisherigen ordentlichen Lebenswandel und das teilweise Vorliegen des Versuches, als erschwerend wurde kein Umstand angesehen.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates vom 29. Jänner 2003 richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung vom 2. April 2003, in welcher Mängelhaftigkeit des Ermittlungsverfahrens und Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes eingewendet wird.

Zur Mängelhaftigkeit des Verfahrens wird in der gegenständlichen Berufung ausgeführt, dass der Bw. bisher keine Gelegenheit zur Stellungnahme erhalten habe, da die mündliche Ver-

handlung vor dem Spruchsenat, trotz Vorliegen eines Entschuldigungsgrundes, in seiner Abwesenheit abgehalten worden wäre.

Zudem sei trotz Antrages vom 22. Jänner 2003 der Strafakt der Gattin nicht beigeschafft worden. Die Beziehung dieses Aktes erscheine deswegen notwendig, zumal in diesem Strafverfahren nach Kenntnis des Bw. dessen Gattin schuldig erkannt worden wäre und in diesem Strafverfahren das gleiche Arbeitsverhältnis der Gattin mit dem Bw. als Dienstverhältnis angesehen worden sei, während im anhängigen Verfahren gegenteiliges nach Meinung der Finanzverwaltung richtig sein solle.

Daraus würde sich jedoch zusammengefasst erhellen, dass die belangte Behörde in völliger Willkür, je nach Gutdünken jeweils zu Lasten des Normunterworfenen trotz vorliegenden gleichen Sachverhaltes in einem Fall dienstnehmerische Tätigkeit annehme und im nunmehr vorliegenden Fall eine unternehmerische Tätigkeit als gegeben erachte. Dieses behördliche Vorgehen sei für den Bw. in keiner Weise nachvollziehbar, zumal in diesem Zusammenhang auf die klare und eindeutige Judikatur nachdrücklich hingewiesen werde.

Wäre der Strafakt, wie beantragt, beigeschafft worden, so hätte sich daraus unzweifelhaft ergeben, dass dem Bw. jedenfalls eine unternehmerische Tätigkeit nicht nachzuweisen wäre.

Zur Rechtswidrigkeit des Inhaltes werde ausgeführt, dass eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Einkommensteuergesetzes auf eigene Rechnung und Gefahr erfolgen müsse und dass der Steuerpflichtige das Unternehmerwagnis des von ihm geführten Betriebes tragen müsse. Hingegen liege ein Arbeits- bzw. Dienstverhältnis dann vor, wenn sich jemand auf eine gewisse Zeit zur Arbeitsleistung für einen anderen verpflichtet. Im Rahmen eines Arbeitsvertrages werde eine Dienstleistung an sich entlohnt, während im Rahmen eines Werkvertrages das Ergebnis einer Tätigkeit bezahlt werden würde.

Der Bw. sei bei der Fa.A. in den Jahren 1994 und 1995 als Montageleiter beschäftigt gewesen und habe dabei vor allem die Personalverwaltung, Administration, Einkaufs- sowie Kundenbetreuung zu seinen Tätigkeiten gezählt.

Der Bw. habe diese Tätigkeit nicht selbstständig ausgeübt, zumal er Rechnungen nur im Namen seines Dienstgebers ausgestellt habe, geregelte Arbeitszeiten einzuhalten gewesen wären und er auch Anspruch der ihm entstandenen Kosten und Auslagen gegenüber seinem Dienstgeber gehabt hätte.

Tatsächlich wäre auf Grund des Vorliegen eines Dienstverhältnisses der Arbeitgeber des Bw., namentlich die Fa.A., zur Einhaltung und Ablieferung der angelaufenen Lohnsteuer an das Finanzamt verpflichtet gewesen.

Es habe sich dabei um ganz und gar werksvertragsuntypische Tätigkeiten gehandelt, daher könne jedenfalls von der Herstellung eines Werkes gegen Entgelt gem. § 1151 ABGB nicht gesprochen werden.

Diesbezüglich Verweise der Bw. auf die Rechtfertigung vom 4. Februar 2002, wonach er seine Berufung vom 11. März 1989 voll aufrecht erhalten habe, zumal jene lediglich über Ersuchen der Behörde zurückgezogen worden sei.

Weiters sei das Erkenntnis mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet, da im gegenständlichen Verwaltungsverfahren die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen der Verjährung nicht zur Anwendung gebracht worden wären.

Diesbezüglich sei anzumerken, dass der Bw. die ihm vorgeworfenen Delikte nicht zu vertreten habe, und andererseits jedenfalls im Sinne des § 31 FinStrG Verjährung einer entsprechenden Strafbarkeit eingetreten sei, sohin das gegenständliche Finanzstrafverfahren keinesfalls mehr einzuleiten gewesen wäre.

Nach § 31 Abs. 2 FinStrG bestehe für Finanzvergehen eine Verjährungsfrist von 5 Jahren mit Ausnahme gewisser besonderer Fälle, welche allerdings im Anlassfall nicht vorliegen würden.

Abschließend werde um Einstellung des Finanzstrafverfahrens aus den obgenannten Gründen ersucht.

#### ***Über die Entscheidung wurde erwogen:***

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

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

*Abs. 2: Die Tat ist versucht, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen oder einen anderen dazu zu bestimmen (§ 11), durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt.*

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

Abs.2: Die Verjährungsfrist beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr, für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.

Abs. 3: Begeht der Täter während der Verjährungsfrist neuerlich ein Finanzvergehen, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist. Dies gilt nicht für fahrlässig begangene Finanzvergehen und für Finanzvergehen, auf die § 25 anzuwenden ist.

Abs. 4:: In die Verjährungsfrist werden nicht eingerechnet:

- a) die Zeit, während der nach einer gesetzlichen Vorschrift die Verfolgung nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden kann;
- b) die Zeit, während der wegen der Tat gegen den Täter ein Strafverfahren bei Gericht oder bei einer Finanzstrafbehörde anhängig ist;
- c) die Zeit, während der bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder der mit diesem im Zusammenhang stehenden Abgaben- oder Monopolverfahren ein Verfahren beim Verfassungsgerichtshof oder beim Verwaltungsgerichtshof anhängig ist;
- "d) die Probezeit nach § 90f Abs. 1 StPO sowie die Fristen zur Zahlung eines Geldbetrages samt allfälliger Schadensgutmachung und zur Erbringung gemeinnütziger Leistungen samt allfälligem Tatfolgenausgleich (§§ 90c Abs. 2 und 3, 90 d Abs. 1 und 3 StPO)." (BGBl. I 1999/1955 ab 2000)

Abs. 5: Bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre verstrichen sind." (BGBl I 1999/28 ab 13.1.1999)

Abs. 6: Die Bestimmungen der Abs. 1 bis 5 gelten dem Sinne nach auch für die Nebenbeteiligten (§ 76) und für das selbständige Verfahren (§§ 148 und 243).

Ausschließlich strittig ist im Rahmen der gegenständlichen Berufung, ob die Tätigkeit des Bw. für die Fa.A. in den Jahren 1994 und 1995 steuerlich als eine selbständige gewerbliche Tätigkeit oder unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, welche einem Lohnsteuerabzug

durch die Fa.A. unterlegen wären, einzustufen ist und daher das Vorliegen der objektiven und subjektiven Tatseite gegeben ist.

Aus der Aktenlage der verfahrensgegenständlichen Steuer- und Finanzstrafakte ergibt sich in Chronologie folgender Sachverhalt:

Am 1. August 1995 wurden durch den Bw. die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 1994 abgegeben. Im Rahmen dieser Steuererklärungen wurden durch den Bw. aus der Tätigkeit als Montagevermittler Nettoumsätze in Höhe von S 445.560,00 erklärt. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 1994 wurde der Gewinn aus Gewerbebetrieb aus der Tätigkeit als Montagevermittler mit S 198.580,00 offen gelegt, wobei aus der beigelegten Einnahmen- Ausgabenrechnung die Höhe der Provisionseinnahmen, der Kilometergelder und Diäten von S 445.560,00 hervorgeht. Unter Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 22.800,00, welche vom Berufungswerber nicht erklärt wurden, ergingen am 11. April 1997 die Steuerbescheide betreffend Umsatzsteuer- und Einkommensteuer 1994.

Auch ist auszuführen, dass seitens des Berufungswerbers in den Jahren 1994 und 1995 laufend Umsatzsteuervorauszahlungen für seine unternehmerische Tätigkeit entrichtet wurden.

Am 20. Juni 1997 wurden die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 1995 beim Finanzamt eingereicht, wobei die Umsatzsteuererklärung unausgefüllt blieb und auch im Rahmen der Einkommensteuererklärung keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. Vermietung und Verpachtung offen gelegt wurden. Unter der Spalte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurde als bezugsauszahlende Stelle die Fa.A. angegeben. Am 15. Juli 1997 ergingen in der Folge die Steuerbescheide betreffend Umsatzsteuer- und Einkommensteuer 1995 im Schätzungswege, wobei der Umsatz mit S 610.000,00 und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit S 300.000,00 im Schätzungswege ermittelt wurden. Gegen diese Bescheide wurde am 2. September 1997 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und ausgeführt, dass die Tätigkeit für die im Jahr 1995 insolvent gewordene Fa.A. als Dienstverhältnis anzusehen sei und daher eine gewerbliche bzw. unternehmerische Tätigkeit nicht vorliege.

In der Folge wurde eine Betriebsprüfung durch die Abgabenbehörde I. Instanz durchgeführt, welche mit Betriebsprüfungsbericht vom 26. Jänner 1989 abgeschlossen wurde. Im Rahmen dieser Betriebsprüfung wurde unter Textziffer 17 festgestellt, dass für das Jahr 1994 eine Provisionsdifferenz laut beschafften Kontoauszug der Fa.A. in Höhe von S 62.145,91 nicht in den Steuererklärungen 1994 offen gelegt wurde. Für das Jahr 1995 wurden die Provisionszahlungen von der Fa.A. an den Berufungswerber laut Kontoauszug mit S 1.096.038,41 ermittelt und der Besteuerung zugrunde gelegt.

Der Gewinn des Jahres 1995 wurde in Anlehnung an die Steuererklärungen 1994 ermittelt, wobei ein Betriebsausgabenprozentsatz auf Basis des Jahres 1994 der Gewinnschätzung zugrundegelegt wurde.

Darüber hinaus wurden im Rahmen dieser Betriebsprüfung unter der Textziffer 24 auch noch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 65.700,00 für 1994 und S 51.600,00 für 1995 im Schätzungswege ermittelt.

Gegen die Bescheide laut Betriebsprüfung wurde in der Folge Berufung erhoben, in welcher ebenfalls das Vorliegen eines Dienstverhältnisses gegenüber der Fa.A. eingewendet wurde. Diese Berufung wurde in der Folge der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vorgelegt. Nach mehrmaliger telefonischer Kontaktaufnahme durch den zuständigen Sachbearbeiter der Finanzlandesdirektion und Erörterung des Sachverhaltes und der Rechtslage, insbesonders des Inhaltes des mit der Fa.A. abgeschlossenen Konsulentenvertrages vom 10. Juni 1994, hat der Bw. selbst in der Folge dann mit Schreiben vom 20. Februar 2001 die Berufung zurückgezogen. Dies offensichtlich deswegen, weil ihm der zuständige Rechtsmittelbearbeiter in einem Telefonat vom 13. Februar 2001 mitgeteilt hatte, dass seine Tätigkeit gegenüber der Fa.A. ausschließlich auf dem Konsulentenvertrag beruhe und der Inhalt dieses Vertrages die Rechtsmeinung der Abgabenbehörde erster Instanz stütze und daher eine Zurückziehung der Berufung verwaltungsökonomisch wäre.

Aus der Aktenlage des Spruchsenates ist eine Kopie dieses Konsulentenvertrages zwischen der Fa.A. und dem Bw. vom 10.6.1994 ersichtlich, aus welchem hervorgeht, dass der Bw. ab 1. Juni 1994 zur Beratung der Firmenleitung, insbesondere in Angelegenheiten der Bauaufsicht, herangezogen wird. Aus dem Vertragstext ergibt sich unter anderem, dass es sich beim vorliegenden Vertrag um einen Werkvertrag handelt und daher weder ein Lohnsteuerabzug, noch eine Anmeldung zur Sozialversicherung durch die Fa.A. erfolgt. Nach Punkt 2 dieser Vereinbarung hat der Konsulent vielmehr die auf das Einkommen gemäß dem vorliegenden Vertrag entfallenden Steuern und Abgaben (z.B. Einkommensteuer, Umsatzsteuer) selbst zu entrichten. Auch ist diesem Vertrag handschriftlich beigefügt, dass der Arbeitsablauf vom Bw. selbst zu regeln ist und Beschäftigungsort sowie die Arbeitszeit selbst zu bestimmen ist. Laut Punkt 4 dieses Konsulentenvertrages war dieser zwar ursprünglich mit 31. Mai 1994 zeitlich befristet, jedoch hat der Bw. selbst in einem Telefonat mit dem Rechtsmittelbearbeiter der Finanzlandesdirektion am 22. Jänner 2001 im Abgabenverfahren bekannt gegeben, dass ihm die Fa.A. vor die Wahl gestellt habe zu den Konditionen des am 10. Juni 1994 unterschriebenen Konsulentenvertrages weiter zu arbeiten oder den Vertrag aufzukündigen.

---

Dies ist auch inhaltlich aus der (später zurückgezogenen) Berufung gegen die Bescheide auf Grund der Betriebsprüfung ersichtlich.

Aus den Honorarabrechnungen des Bw. der Jahre 1994 und 1995 mit der Fa.A. ergibt sich weiters, dass in diesen Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen und daher diese vom Bw. im gesamten Tatzeitraum vereinnahmt wurde.

Zudem hat der Bw. im Rahmen einer Zeugenaussage in einem arbeitsgerichtlichen Verfahren vor dem Landesgericht St. Pölten, GZ.: 6 Cga 115/96i-13, am 11. Juni 1997 zu Protokoll gegeben, ab April oder Mai 1994 als Montageleiter und Geschäftsstellenleiter der Fa.A. tätig gewesen zu sein und in der Folge den Auftrag erhalten zu haben, in Kematen eine Filiale zu gründen. Er habe in der Folge das Büro eingerichtet, Personal eingestellt und wieder entlassen, Verträge angebahnt und das zur Verfügung stellen der Werkzeuge veranlasst und koordiniert. Seine finanzielle Vereinbarung sei derart gewesen, dass er S 10,00 pro Stunde für jeden vermittelten Arbeiter erhalten habe und überdies das Kilometergeld verrechnen durfte. Auf diese Weise habe er insgesamt 70 Leute verwaltet. In der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wurde dieses Vorbringen inhaltlich bestätigt und dahingehend ergänzt, dass neben dem leistungsabhängigen Entgelt von S 10 pro Arbeiter und geleisteter Stunde noch Kilometergelder und Diäten seitens der Fa.A. ersetzt wurden.

Aus dieser Art der Bezahlung, welche nach Senatsmeinung das Unternehmerrisiko bereits in sich birgt und auch auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse, welches eine für den Bw. erdrückende Beweislage ergibt, kann nach Ansicht des Berufungssenates zweifelfrei von einer selbständigen gewerblichen Tätigkeit ausgegangen werden. Von einer solchen ist der Bw. im Tatzeitraum mit Sicherheit auch selbst ausgegangen, hat er doch selbst seine selbständigen gewerblichen Einkünfte, wenn auch in einem zu geringen Ausmaß, der Abgabenbehörde angezeigt und in Rahmen der Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen 1994 sowie im Rahmen der für die Jahre 1994 und 1995 entrichteten Umsatzsteuervorauszahlungen, entsprechend der vertraglichen Vereinbarung mit der Fa.A., auch noch offengelegt. In den Provisionsabrechnungen mit der Fa.A. wurde dafür auch noch Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen und vom Bw. auch vereinnahmt. Nach seiner Rechtfertigung im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wollte er nach Ablauf des befristeten Werkvertrages die Umwandlung seines Vertragverhältnisses in einen Dienstvertrag erreichen, was jedoch von den Geschäftsführern der Fa.A. unter Hinweis auf die damit verbundenen höheren Kosten abgelehnt wurde. Seine später in Rahmen der Abgabe der Steuererklärungen 1995 geänderte Darstellung der steuerlichen Verhältnisse in Form der nunmehrigen Behauptung eines Dienstverhältnisses kann daher vom Berufungssenat nur als

Versuch gesehen werden, der Abgabenbelastung durch Einkommen- und Umsatzsteuer dieses Jahres zu entgehen und die Lohnsteuerabfuhrverpflichtung auf die Fa.A., von der er sich nach der Aktenlage offensichtlich im Streit getrennt hat, zu überwälzen.

Eine derartige Vorgangweise indiziert auch zweifellos die der erstinstanzlichen Bestrafung in subjektiver Hinsicht zu Grunde gelegte Vorsatzform des Eventualvorsatzes.

Zu den Berufungsausführungen dahingehend, dass im Finanzstrafverfahren gegen dessen Gattin das Arbeitsverhältnis mit dem Bw., entgegen dem nunmehrigen Finanzstrafverfahren gegen den Bw., als Dienstverhältnis angesehen wurde und die Finanzbehörde willkürlich einmal von einem Dienstverhältnis und einmal von einer unternehmerischen Tätigkeit ausgehen würde, ist einerseits darauf hinzuweisen, dass im gegenständlichen Finanzstrafverfahren eine eigenständige Beurteilung des Falles durchzuführen ist und rechtlich keine wechselseitige Bindungswirkung zum Finanzstrafverfahren der Gattin besteht. Andererseits ergibt sich aus der Aktenlage des Finanzstrafaktes der Gattin und aus dem Steuerakt des Bw., entgegen den Berufungsausführungen, sogar ein übereinstimmendes Bild. Aus der Beschuldigungsaussage der Gattin in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat am 30. September 1998 ergibt sich nämlich, dass der Bw. erst ab 1996 Dienstnehmer der Fa.E. war, als deren Geschäftsführerin sie finanzstrafrechtlich zur Verantwortung gezogen wurde. Im Rahmen dieser mündlichen Verhandlung wurde ihr laut Niederschrift auch vorgehalten, dass im Jahr 1996 der Gatte (Bw.) als Angestellter ausgewiesen war und auch Provisionen erhalten hat. Dieser widergegebene Akteninhalt des Finanzstrafaktes der Gattin stimmt inhaltlich unbedenklich überein mit der Aktenlage des Steueraktes des Bw., aus welcher ein derartiges Dienstverhältnis ab dem Jahr 1996 ebenfalls hervorgeht. Das gegenständliche Finanzstrafverfahren betrifft jedoch ausschließlich die Jahre 1994 und 1995, in welchen der Bw. noch kein Dienstverhältnis zur Fa.E. hatte, sondern auf selbständiger Basis tätig war.

Wenn im gegenständlichen Fall die Verjährung der Strafbarkeit gemäß § 31 FinStrG eingewendet wird, so ist dazu auszuführen, dass diese aus folgenden Gründen nicht eingetreten ist. Betreffend das Jahr 1994 ergingen die Steuerbescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1994 aufgrund der abgegebenen unrichtigen Steuererklärungen am 11. April 1997. Mit Zustellung dieser Bescheide war somit die Verkürzung bewirkt. Die bescheidmäßige Einleitung des Finanzstrafverfahrens erfolgte am 17. Jänner 2002, also innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist des § 31 Abs. 2 FinStrG.

Für das Jahr 1995 wurden die unrichtigen Steuererklärungen am 20. Juni 1997 abgegeben. Durch diese unrichtige Abgabe der Steuererklärungen 1995 am 20. Juni 1997 liegt eine versuchte Abgabenhinterziehung vor, wobei die Frist im Sinne des § 31 Abs. 1 FinStrG mit dem

Tag der Einreichung der unrichtigen Erklärungen zu laufen beginnt. Da sohin der Einleitungsbescheid betreffend des Jahres 1995 innerhalb der fünfjährigen Frist des § 31 Abs. 2 FinStrG erging, ist auch für das Jahr 1995 keine Verfolgungsverjährung eingetreten.

Gemäß der Bestimmung des § 31 Abs. 4 lit. b FinStrG ist die Verjährung während des anhängigen Finanzstrafverfahrens gehemmt und sind diese Zeiten in die Verjährungsfrist daher nicht einzurechnen.

Eine absolute Verjährung im Sinne des § 31 Abs. 5 FinStrG ist daher ebenfalls nicht gegeben, sodass der Einwand der Verfolgungsverjährung insgesamt ins Leere geht.

Der Bw. konnte jedoch in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat glaubhaft darstellen, dass ihm kein Verschulden an der nicht erfolgten Offenlegung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung trifft. Diesbezüglich konnte er plausibel darlegen, dass er sich insoweit auf die Beurteilung seines Steuerberater dahingehend, dass diese steuerlich als "Liebhaberei" anzusehen wären, verlassen hat und er die Höhe der geschätzten Mieteinkünfte im Prüfungsverfahren deswegen nicht entkräften konnte, weil seitens der Fa.A. sämtliche Unterlagen und Belege mitgenommen wurden. Es waren daher die im Spruch des angefochtenen Erkenntnisses genannten Verkürzungsbeträge an Einkommensteuer 1994 und 1995 zu berichtigen und insoweit mit Verfahrenseinstellung vorzugehen.

Bei der Strafneubemessung waren, neben den bisher bereits vom Spruchsenat zu Grunde gelegten Milderungsgründen der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit und des teilweisen Versuches, auch noch die offene Rechtfertigung des Bw. in Form eines Tatsachen-geständnisses und vor allem das Handeln aus einer Situation der drohenden Arbeitslosigkeit heraus, welches ihm von Seiten des Auftraggebers aufgezwungen wurde, mildernd zu berücksichtigen.

Auch war die nunmehr gegebene äußerst eingeschränkte persönliche und wirtschaftliche Situation des Bw. (€ 630,00 monatlich als Vorschuss auf eine Erwerbsunfähigkeitspension, schwere Erkrankung, hohe Schulden, denen kein Aktivvermögen gegenübersteht) und auch der Umstand, dass im gegenständlichen Fall der spezialpräventive Strafzweck wegfällt, maßgeblich für die aus dem Spruch ersichtliche starke Reduzierung der Geldstrafe und der entsprechenden Ersatzfreiheitsstrafe.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **Rechtsmittelbelehrung**

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

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

## **Zahlungsaufforderung**

Die Geldstrafe, die Wertersatzstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monates nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto 5.504.154 des Finanzamtes Amstetten zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe bzw. der Wertersatzstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe/n vollzogen werden müssten.

Wien, 7. Oktober 2003