



## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 9 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Mag. Gerhard Groschedl sowie die Laienbeisitzer Dr. Karl Penninger und Dipl. Ing. Klemens Weiß als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen E.K., geb. 1960, W., vertreten durch Dr. Wolfgang Kellermair, Wirtschaftstreuhänder, 4600 Wels, Simonystraße 44, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a und lit. b des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 3. Juli 2006 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 21. April 2006, Strafnummer-1, nach der am 10. Juni 2008 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten Dr. Oliver Schoßwohl sowie der Schriftführerin Tanja Grottenthaler durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des Beschuldigten wird Folge gegeben und die im Kostenausspruch sowie im Ausspruch über die Verfahrenseinstellung unverändert bleibende Entscheidung des Spruchsenates in ihrem Ausspruch über Schuld und Strafe dahingehend geändert, dass sie zu lauten hat:

E.K. ist schuldig, er hat in S., sohin im Amtsbereich des Finanzamtes Wels (nunmehr Grieskirchen Wels) als Abgabepflichtiger vorsätzlich

a) unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht 1999 für das Veranlagungsjahr 1997 eine Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Umsatzsteuer 1997 in der Höhe von ATS 150.000,00 (=€ 10.900,92) bewirkt, indem er in seinem steuerlichen Rechenwerk Erlöse aus seinem Fahrschulbetrieb bzw. aus seiner Dolmetschertätigkeit in der Höhe von brutto ATS 900.000,00 verheimlichte,

b) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 1998 in Höhe von je ATS 3.000,00 (=ATS 36.000,00) und Jänner bis Dezember 1999 in der Höhe von je ATS 3.833,33 (=ATS 46.000,00), gesamt ATS 82.000,00 (=€ 5.959,17) bewirkt, indem er in seinem steuerlichen Rechenwerk Erlöse aus seinem Fahrschulbetrieb bzw. aus seiner Dolmetschertätigkeit in Höhe von brutto ATS 216.000,00 (1998) und brutto ATS 276.000,00 (1999) verheimlichte, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, sowie

c) unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG 1988 entsprechenden Lohnkonten in den Monaten August bis Dezember 1997 sowie Jänner bis Dezember 1998 eine Verkürzung an Lohnsteuer 8-12/1997 in Höhe von ATS 832,00, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für 8-12/1997 in Höhe von ATS 1.251,00, Lohnsteuer 1998 in Höhe von ATS 26.636,00, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für 1998 in Höhe von ATS 10.884,00 (gesamt ATS 39.603,00) bewirkt und dies nicht der für möglich, sondern für gewiss gehalten

und hierdurch zu a): das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG,

zu b): das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und zu

c): das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG begangen.

Gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 und Abs. 2 FinStrG wird über E.K. eine Geldstrafe in der Höhe von

€ 6.000,00 (in Worten: Euro sechstausend)

und gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit dieser Geldstrafe eine

Ersatzfreiheitsstrafe von zehn Tagen

verhängt.

II.) Das gegen E.K. beim Finanzamt Grieskirchen Wels unter der Strafnummer-1 anhängige Finanzstrafverfahren wegen der Vorwürfe, er habe als abgabepflichtiger Unternehmer im Amtsbereich des Finanzamtes Wels vorsätzlich

- a) 1999 unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend das Veranlagungsjahr 1997 eine Verkürzung an bescheidmäßig festzusetzender Umsatzsteuer in Höhe von ATS 42.891,00 bewirkt, indem er in der Umsatzsteuerjahreserklärung zu Unrecht aus einer nachträglich ausgestellten Jahresrechnung Vorsteuern in diesem Ausmaß geltend gemacht und hiedurch eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG begangen, sowie
- b) 1997 bis 1999 unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG 1988 entsprechenden Lohnkonten betreffend die Monate August 1997 bis Dezember 1998 eine weitere Verkürzung von Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für August bis Dezember 1997 in Höhe von ATS 133,00 sowie für Jänner bis Dezember 1998 in Höhe von ATS 1.162,00 (insgesamt ATS 1.295,00) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiedurch eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG begangen,
- wird gemäß §§ 82 Abs. 3 lit. c 1. Alt., 136, 157 FinStrG eingestellt.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 21. April 2006, Strafnummer-1, wurde der Beschuldigte E.K., geboren am 1960, Inhaber einer Fahrschule und Dolmetscher, wohnhaft W., wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1, Abs. 2 lit. a und b FinStrG schuldig befunden, im Sprengel des Finanzamtes Grieskirchen Wels als Steuerpflichtiger vorsätzlich

- a) unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht im Jahr 1997 Einnahmen aus Gewerbebetrieb in der Höhe von ATS 750.000,00 nicht erklärt, Vorsteuern zu Unrecht geltend gemacht, und dadurch eine Verkürzung an Umsatzsteuer in der Höhe von € 14.017,94 (= ATS 192.891,00) bewirkt;
- b) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate Dezember 1998 und Dezember 1999 in der Höhe von insgesamt € 5.959,17 (= ATS 82.000,00) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten;
- c) unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG entsprechenden Lohnkonten in den Monaten August 1997 bis Dezember 1997, Jänner 1998 bis Dezember 1998 eine Verkürzung an Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für

Familienbeihilfen in der Höhe von € 2.972,17 (= ATS 40.898,00) bewirkt (Lohnsteuer ATS 27.468,00; Dienstgeberbeiträge ATS 13.430,00) und dies nicht der für möglich, sondern für gewiss gehalten

und hiedurch zu a) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG; zu b) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu c) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG begangen zu haben.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über E.K. unter Anwendung der § 21 (1 und 2) FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von € 12.000,00 (in Worten: Euro zwölftausend) verhängt und gemäß § 20 FinStrG die für den Fall der Uneinbringlichkeit dieser Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 3 (drei) Wochen bestimmt. Gemäß § 185 FinStrG seien die Kosten des Strafverfahrens in der Höhe von € 363,00 (in Worten: Euro dreihundertdreißig) und die Kosten des Strafvollzuges zu ersetzen. Die Höhe der Kosten des Strafvollzuges werde durch gesonderten Bescheid festgesetzt werden.

Hingegen werde das darüber hinausgehende Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach dem § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG wegen eines Tatzeitraumes von Jänner bis Dezember 1999 – ausdrücklich ohne Änderung des Hinterziehungsbetrages – gemäß §§ 136, 82 (3) b FinStrG eingestellt.

Als Begründung wurde ausgeführt, in einem Schreiben vom 1. März 2006 sei mitgeteilt worden, dass der Beschuldigte im Sinne des Vorlageberichtes des Amtsbeauftragten voll geständig sei. Auf zahlreiche Milderungsgründe sei zu verweisen, sodass in nichtöffentlicher Beratung entschieden werden habe können.

Aufgrund der Einsichtnahme in die Erhebungsergebnisse des Finanzamtes Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde 1. Instanz, nach Einsichtnahme in die beiden Arbeitsbögen der Betriebsprüfer, nach Einsichtnahme in den Einkommensteuerakt stehe folgender Sachverhalt als erwiesen fest:

„E.K., geboren 1960, betreibt seit dem Jahre 1996 in S. eine Fahrschule und ist Dolmetscher für die türkische Sprache, wobei die Betriebsanschrift, lautet, die Wohnadresse W.. E.K. ist österreichischer Staatsbürger, verheiratet, sorgepflichtig für ein Kind. E.K. ist unbescholten, sein monatliches Nettoeinkommen liegt derzeit bei etwa € 2.000,00.

Im Jahre 1997 wurden Einnahmen aus Gewerbebetrieb in der Höhe von ATS 750.000,00 nicht erklärt, weiters wurden Vorsteuern in der Höhe von ATS 42.891,00 ohne Vorliegen einer Rechnung geltend gemacht, dabei hat E.K. es ernstlich für möglich gehalten und sich damit

abgefunden, eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zu verletzen, welche die Abgabenverkürzung bedingte.

Für die Jahre 1998 und 1999 wurden die Umsatzsteuerzahllasten falsch bekannt gegeben, zumal die Umsätze aus dem Fahrschulbetrieb nur teilweise erklärt wurden, wobei aus verrechnungstechnischen Gründen die Monate Dezember 1998 und Dezember 1999 als Tatzeiträume deswegen herangezogen wurden, weil auch im Zuge der durchgeführten Prüfung die Umsatzsteuerfestsetzung bezüglich der nicht erfassten Betriebseinnahmen in diesen Zeiträumen erfolgte.

E.K. hat als Steuerpflichtiger, der zur Entrichtung der monatlichen Umsatzsteuervorauszahlungen verpflichtet ist, für die vorhin genannten Zeiträume keine Umsatzsteuervoranmeldungen im Sinne des § 21 UStG 1994 abgegeben und auch keine (richtigen) Vorauszahlungen geleistet. Der Verkürzungsbetrag liegt bei € 5.959,17. E.K. hat dadurch, dass er es unterließ, Umsatzsteuervoranmeldungen im Sinne des § 21 UStG 1994 abzugeben, es ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass er die Verpflichtung verletzt, und wusste - unter Verletzung dieser Verpflichtung -, dass er durch die Nichtentrichtung der fälligen Umsatzsteuervorauszahlungen eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Diese vorhin erwähnten - nicht erfassten - Einnahmen und Umsätze dienten teilweise dazu, Schwarzlöhne an die Bediensteten zu zahlen. Der Tatzeitraum ging von August 1997 bis Dezember 1997, Jänner 1998 bis Dezember 1998. Der Tatzeitraum Jänner bis Dezember 1999 wurde irrtümlich in den Einleitungsbescheid aufgenommen, er war im gegenständlichen Erkenntnis in der Form zu korrigieren, dass der richtige Tatzeitraum angenommen und der irrtümliche Tatzeitraum durch Einstellung des Verfahrens ausgeschieden wurde. Eine Änderung der Hinterziehungssumme ergab sich dabei nicht, es wurde lediglich der Tatzeitraum richtig gestellt."

Zur Beweiswürdigung führte der Erstsenaat aus: "Der Verteidiger des Beschuldigten hat mit Schreiben vom 1. März 2006 bekannt gegeben, dass der Beschuldigte im vollen Umfang geständig sei. Das bedeutet aber nicht, dass der Spruchsenat nicht gehalten wäre, das Geständnis auf den Wahrheitsgehalt zu prüfen.

Auszugehen ist von der Niederschrift vor der Prüfungsabteilung Strafsachen am 10. Dezember 1999, in welcher der Beschuldigte Abgabenhinterziehungen ab Mai 1996 zugestanden hat. Er habe nämlich über die Abgabenhinterziehungen lückenlose Aufzeichnungen geführt, welche im Ordner 'gelb - City/Privat' aufbewahrt sind. In diesem Ordner werden noch die dazugehörigen Belege gesammelt.

Es besteht weiters ab 1. April 1999 ein Kassabuch mit der Aufschrift 'Grüne Kasse', in welchem die Schwarzeinnahmen aufgezeichnet und die dazugehörigen Belege verwahrt sind. Bei den Einnahmen, welche dem Finanzamt nicht einbekannt worden sind, handelt es sich um Bareinnahmen aus Fahrstunden und Wiederholungsgebühren sowie um Leistungen, vereinzelt, welche über die Vereinbarungen hinausgingen.

Mit diesen so erzielten Einnahmen wurden teilweise Fahrlehrer und die Putzfrau für geleistete Mehrstunden entschädigt, teilweise wurden diese Einnahmen auch für den privaten Lebensaufwand verwendet. Weiters wurde einem Fahrlehrer eine Vermittlungsprovision von ATS 200,00 bezahlt.

Die 'Schwarzzahlung' an die Fahrlehrer erfolgte deswegen, weil diese größtenteils Lohnexekutionen hatten. Diese Darstellung des Beschuldigten hält einer Prüfung stand, wenn man den Arbeitsbogen der Betriebsprüferin studiert. Die Aktenvorbereitung aufgrund des internen Betriebsvergleiches ergab für die Jahre 1997 und 1998 einen steigenden Verlust, wobei der Verlust zwischen den Jahren 1996 und 1997 sich vervierfachte.

Die Kassafehlbeträge im August 1997, die Bareinlagen auf das Privatkonto des Beschuldigten vom Juni 1997 bis Dezember 1999 lassen die Frage der Prüferin, 'woher stammt das Geld' realistisch und nachvollziehbar erscheinen.

Betrachtet man aber die Kassaeingangsböcke, die die Schwarzeinnahmen ausweisen, so lässt sich im Zusammenhang mit den Schwarzzahlungen an die Arbeitnehmer nachvollziehen, dass auch ein gerüttelt Maß an Geld dem privaten Konsum zur Verfügung stand, somit die Mittelverwendung dem privaten Bereich zuzuordnen ist. Das bedeutet, dass Umsätze und Erlöse aus dem Fahrschulbetrieb und auch aus der Tätigkeit des Dolmetschers fern des steuerlichen Rechenwerks vereinnahmt wurden.

Somit zeigt sich, dass das Geständnis, das bereits vor der Prüfungsabteilung Strafsachen abgegeben wurde, mit der Aktenlage übereinstimmt. Jedoch stimmt die Darstellung des Beschuldigten in der Beschwerde gegen den Einleitungsbescheid nicht mit seinem Geständnis vor der Prüfungsabteilung Strafsachen überein, weil in der Beschwerde lediglich auf die massive Zwangslage bei Zahlung der Schwarzlöhne verwiesen wird, nicht aber darauf, dass die Schwarzeinnahmen auch für den privaten Konsum Verwendung finden durften.

Die in der Beschwerde drastisch geschilderte Zwangslage verflacht bei dem Wissen, dass die Schwarzerlöse auch zur Deckung der Kosten der privaten Bedürfnisse Verwendung finden konnten.

Bei dieser Situation dürfte eine Zwangssituation nicht bestanden haben, es wäre der Beschuldigte im Erklärungsnotstand, für die Befriedigung und Deckung seiner privaten Bedürfnisse Schwarzzahlungen gezwungenermaßen nehmen zu müssen.

Somit kommt erst der Darstellung des Beschuldigten in der Spruchsenatsverhandlung die Wirkung des Geständnisses zu, die Darstellungen der Beschwerde sind ein massives Bestreiten der subjektiven Tatseite, die objektive Tatseite konnte nicht bestritten werden.

Daher ist der Inhalt der Beschwerde kein Geständnis, erst die Darstellung des Beschuldigten zum 1. März 2006 entfaltet die Wirkung des Geständnisses."

In rechtlicher Hinsicht habe der Beschuldigte das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1, Abs. 2 lit. a und b FinStrG zu verantworten.

Bei der Strafbemessung wertete der Erstsenaat als mildernd: Geständnis, Unbescholtenheit, Schadensgutmachung, lange Verfahrensdauer; als erschwerend: die Tatwiederholung bei einem längeren Zeitraum.

§ 33 (Abs. 5) FinStrG erlaube eine Verdoppelung des Verkürzungsbetrages als Strafraumen. Bei Abwägung der Strafzumessungsgründe sei eine Geldstrafe in der Höhe von € 12.000,00 dem Unrechtsgehalt der Tat und dem Verschulden des Täters entsprechend. Für den Fall der allfälligen Uneinbringlichkeit erachte der Senat eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von drei Wochen für gerechtfertigt.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf § 185 FinStrG, wonach der Bestrafte einen Pauschalbetrag von 10 % der verhängten Geldstrafe als Kostenbeitrag zu leisten hat.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung der Beschuldigten vom 3. Juli 2006, wobei im Wesentlichen Folgendes vorgebracht wurde:

a) Herr K. werde unter anderem auch deshalb bestraft, weil er Vorsteuern in Höhe von ATS 42.891,00 (also € 3.117,02) ohne Vorliegen einer Rechnung geltend gemacht habe. Aus dem damaligen Prüfungsbericht sei zu entnehmen, dass im Jahr 1997 laufend Zahlungen an Herrn L. für die Leitungsfunktion geleistet worden seien. Darüber habe es keine Rechnungen mit Mehrwertsteuerausweis gegeben. Diese laufenden Zahlungen seien netto mit Vorsteuer gebucht worden. Am 31. Dezember 1997 sei von Herrn L. nachträglich eine Rechnung gestellt und zusätzlich die Umsatzsteuer ausgewiesen worden. Diese Umsatzsteuer sei nochmals als Vorsteuer geltend gemacht worden.

Die dadurch bewirkte Vorsteuererhöhung sei Herrn K. als vorsätzlich begangene Tat angelastet worden. Der angewendete § 33 (1) sehe als Anwendungsvoraussetzung eine vorsätzliche Tatbegehung vor. Herr K. habe damals seine Belege zum externen Berater

gegeben, welcher diese monatsweise aufgebucht habe und für Herrn K. den Umsatzsteuervoranmeldungsbetrag errechnet. Die Tatsache, dass bezüglich der Zahlungen an Herrn L. Vorsteuerbeträge doppelt erfasst worden seien, sei Herrn K. weder bekannt gewesen noch habe ihm dies auffallen können. Es habe sich um eine irrtümliche Fehlbehandlung in den Büchern seitens der mit der Buchhaltung betrauten Personen gehandelt, die trotz aller Vorsicht leider passieren könne und weshalb ja auch Kontrolleinrichtungen - wie eine Betriebsprüfung – eingerichtet seien. Herr K. habe hinsichtlich dieses Punktes in keinsten Weise vorsätzlich und auch nicht fahrlässig gehandelt. Vorsätzlich würde ja bedeuten, er hätte mit vollem Wissen und Willen agiert. Er jedoch habe davon bis zur Prüfung überhaupt nichts gewusst. Es habe ihm aber auch nicht auffallen können, da seinerseits das Vertrauen in die externe Buchhaltung gegeben sei und die Beträge über mehrere Monate verteilt in der UVA mit doch so geringen Beträgen ihren Niederschlag gefunden haben, die nicht zu einer genaueren Nachrechnung der UVA-Beträge veranlasst haben. Der Spruchsenat hätte bei der Berechnung des strafbestimmenden Wertes den Betrag von € 3.117,02 gar nicht ansetzen dürfen.

b) Festgehalten werden sollte, dass der Spruchsenat in seiner Begründung die Verteidigung des Beschuldigten, er sei in einer massiven Zwangslage gesteckt, keinen Wahrheitsgehalt beigemessen und in ganz erheblichem Maße die Verwendung der „Schwarzeinnahmen“ für den privaten Lebensunterhalt unterstellt habe.

Herrn K. sei es ein Bedürfnis, diese Darstellung wahrheitsgemäß zu relativieren. Die massive Zwangslage sei ja nicht ausschließlich durch die aufgezeichneten Lohnzahlungen verursacht worden. So seien in der Filiale über einen längeren Zeitraum durch einen Mitarbeiter nach Prüfung der Tageslosungen die Gelder zwar auf das Bankkonto einbezahlt worden, jedoch an den darauf folgenden Stunden bzw. Tagen ohne Wissen des Herrn K. wieder abgehoben worden. Diese Vorgehensweise sei über längere Zeit nicht aufgefallen, da dieser Mitarbeiter die Belege der damaligen Außenstelle direkt zur Verbuchung zum Steuerberater gebracht habe und dieser bei der Verbuchung offenbar der Meinung gewesen sei, es handle sich um Privatentnahmen des Herrn K.. Es habe sich dabei über den gesamten Zeitraum betrachtet um erhebliche Summen gehandelt, die zwar als Betriebseinnahmen erfasst waren, jedoch insgesamt als Geldmittel gefehlt haben und zu erheblichen Engpässen geführt haben.

Wie ohnedies dem Finanzamt bekannt sei, seien zu diesem Zeitpunkt Rechtsstreitigkeiten aufgrund divergierender Rechtsmeinungen über die kraftfahrrechtliche Berechtigungsgrundlage der Fahrschule anhängig gewesen. Dieser Umstand sei vom betreffenden Mitarbeiter dahingehend genutzt worden, dass gegen ihn eine strafrechtliche

Verfolgung fallen gelassen wurde und Herr K. sich von diesem Mitarbeiter damals (lediglich) unverzüglich getrennt habe.

Insbesondere dieser Sachverhalt, damit verbundene Androhungen einer Schädigung im anhängigen Rechtsstreit usw. seien im entsprechenden Schreiben, auf das sich der Spruchsenat bezieht, gemeint gewesen. Obgleich die Verwendung gewisser Mittel auch für den privaten Lebensunterhalt nie bestritten worden sei, sei der Sachverhalt einer Zwangssituation sehr wohl gegeben gewesen. Man bedenke, es stand die gesamte Existenz auf dem Spiel. Die Tatsache über Einzahlungen und kurz darauf folgende Auszahlungen am Bankkonto könne das oben Dargestellte untermauern.

c) Herr K. habe 2004 ein Jahreseinkommen vor Steuern in Höhe von € 17.460,00 (nach Steuern iHv € 14.675) erwirtschaftet. Das monatliche Nettoeinkommen in diesem Jahr 2004 habe ca. € 1.225,00 betragen.

Zusammenfassend werde beantragt, es mögen bei der Straffestsetzung zusätzlich folgende Fakten berücksichtigt werden und unter Einbeziehung all dessen ein deutlich niedrigerer Strafbetrag neu festgesetzt werden wie folgt:

- 1) Es möge gemäß Punkt a) der strafbestimmende Wert um € 3.117,02 herabgesetzt werden, da diesbezüglich kein Tatbestand erfüllt sei.
- 2) Es möge weiters als strafmildernd auch die Tatsache der psychischen Zwangssituation mit einbezogen werden, weil eine solche sehr wohl gegeben war und anhand des angeführten Falles auch nachgewiesen werden könne.
- 3) Es möge auch die Tatsache der rückgängigen Einkommenssituation bei der Strafbemessung berücksichtigt werden.

### ***Zur 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 § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.*

*Gemäß § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer oder Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.*

Zunächst darf zur Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages an Umsatzsteuer 1997 und dem Problem der doppelten Geltendmachung der Vorsteuer von ATS 42.891,00 laut Spruchpunkt a) des angefochtenen Erkenntnisses festgehalten werden, dass von der Finanzstrafbehörde erster Instanz der Geschäftsführer der damals mit der Führung der Buchhaltung betrauten bevollmächtigten Steuerberatungskanzlei schriftlich um zeugenschaftliche Stellungnahme ersucht wurde. Laut nunmehr vorliegender schriftlicher Zeugenaussage wurde die gegenständliche Vorsteuer nur einmal verbucht. Die Herausrechnung der Vorsteuer aus den Akontozahlungen erfolgte durch die mit der Führung der Buchhaltung beauftragten Steuerberatungskanzlei, obwohl keine Belege vorgelegen sind, in denen die Umsatzsteuer offen ausgewiesen gewesen wäre.

Der doppelte Vorsteuerabzug ist offenbar dadurch zustande gekommen, dass Herr L. nachträglich eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis datiert mit 31. Dezember 1997 erstellt hat und aufgrund dieser Rechnung die Zahlung der ausstehenden Umsatzsteuer eingefordert hat. Dieser Umsatzsteuerbetrag wurde am 15. Juli 1998 von Herrn K. (in weiterer Folge Bw.) an Herrn L. überwiesen und dieser Überweisungsbetrag, der eine abziehbare Vorsteuer darstellte, ist offenbar nochmals anlässlich der Bezahlung als abziehbare Vorsteuer zum Ansatz gelangt. Im Rahmen der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde der Vorsteuerabzug im Jahr 1998 als zutreffend anerkannt. Da dieser Fehler des doppelten Vorsteuerabzuges laut Aussage des Steuerberaters der mit der Buchführung betrauten Person unterlaufen ist, kann aufgrund des Ergebnisses der Beweisaufnahme bzw. der durchgeführten Prüfung dem Bw. ein vorsätzliches Verhalten nicht vorgeworfen werden. Die Berufung ist daher insoweit von Erfolg gekrönt, als die vorgeworfene zu Unrecht erfolgte Geltendmachung der Vorsteuer von S 42.891,00 (€ 3.117,02) für 1997 als strafbestimmenden Wertbetrag mangels Erfüllung der subjektiven Tatseite auszuschneiden ist und das Finanzstrafverfahren insoweit einzustellen war.

Im Rahmen der Betriebsprüfung zu AB-1 vom 8. Mai 2000 für die Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 1996 und 1997 und der Umsatzsteuernachschau für die Jahre 1998 und 1999 wurden die Nachforderungen an Umsatzsteuer der Jahre 1998 und 1999 nur aus verrechnungstechnischen Gründen jeweils für den Monat Dezember gebucht. Tatsächlich waren die Verkürzungen – wie auch der Bw. in der mündlichen Verhandlung zugestanden hat – auf die erwähnten Monate verteilt bewirkt worden, wobei der Berufungssenat keine Zweifel an der Verwirklichung der entsprechenden monatsweisen Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen gehabt hat. Der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses war daher unter Punkt b) insoweit zu korrigieren, als der Bw. vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine

Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 1998 in Höhe von je ATS 3.000,00 (x12=ATS 36.000,00) und Jänner bis Dezember 1999 in der Höhe von je ATS 3.833,33 (x12=ATS 46.000,00), gesamt ATS 82.000,00 (=€ 5.959,17) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat. Da zum damaligen Zeitpunkt auch noch keine versuchte Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG gegeben war, da noch keine Jahressteuererklärungen abgegeben worden sind, war eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bewirkt und zu bestrafen.

Im Bescheid über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens des Finanzamtes Wels vom 26. November 2003 wurde dem Bw. unter Spruchpunkt c) des angefochtenen Erkenntnisses eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG insoweit vorgeworfen, als er als Abgabepflichtiger vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG 1988 entsprechenden Lohnkonten in den Monaten Jänner 1999 bis Dezember 1999 eine Verkürzung an Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in der Höhe von € 2.972,17 (= S 40.898,00) bewirkt (Lohnsteuer S 27.468,00; Dienstgeberbeiträge S 13.430,00) und dies nicht der für möglich, sondern für gewiss gehalten habe. Schon in der Stellungnahme des Amtsbeauftragten an den Spruchsenat vom 26. Jänner 2006 wurde die tatsächliche Anschuldigung insoweit korrigiert, als eine Ausdehnung des Finanzstrafverfahrens hinsichtlich dieser Abgabenhinterziehung auf die Monate August 1997 bis Dezember 1997 sowie Jänner 1998 bis Dezember 1998 durchgeführt und auch der Bestrafung im angefochtenen Erkenntnis zugrunde gelegt wurde. Eine Stellungnahme des Bw. ist dazu nicht aktenkundig. Soweit dem Erkenntnis zu entnehmen ist, dass „der Tatzeitraum Jänner bis Dezember 1999 irrtümlich in den Einleitungsbescheid aufgenommen worden wäre, was im gegenständlichen Erkenntnis in der Form zu korrigieren war, dass der richtige Tatzeitraum angenommen und der irrtümliche Tatzeitraum durch Einstellung des Verfahrens ausgeschieden wurde“, ist festzuhalten, dass der Irrtum bereits in der zeitlichen Darstellung im Bescheid über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens geschehen ist, als auf Grundlage des entsprechenden Lohnsteuerberichtes, der für die Monate Jänner 1997 bis Dezember 1999 erstattet wurde, offensichtlich die Angabe der Jahreszahl 1997 bei Jänner unterlassen worden ist. Es bestehen daher keine Bedenken, hinsichtlich der Abgabenhinterziehung von Lohnabgaben für die Monate August 1997 bis Dezember 1997 sowie Jänner 1998 bis Dezember 1998 als „Sache des Finanzstrafverfahrens“ im Sinne der Bestimmung des § 161 FinStrG auszugehen.

Die dem Finanzstrafverfahren zugrunde liegende Prüfung der Lohnabgaben (AB-2) vom 24. August 2001 für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1999 erbrachte aus dem Titel "Beschäftigung von Schwarzarbeitern" Nachforderungen von insgesamt ATS 40.898,00, die als

Lohnsteuer in Höhe von ATS 27.468,00 sowie Dienstgeberbeiträgen in der Höhe von ATS 13.430,00 zur Gänze als strafbestimmende Wertbeträge herangezogen wurden. Dabei hat der Spruchsenat übersehen, dass eine Verkürzung von Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen nicht als Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG geahndet werden kann, da in dieser Bestimmung im Jahr 1975 nur Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen erfasst wurden und die Einführung eines Zuschlages zu den Dienstgeberbeiträgen im Jahr 1979 bisher vom Gesetzgeber nicht zum Anlass genommen wurde, diese Zuschläge auch unter die Sonderbestimmung zu stellen (vgl. FSRV/0117-W/05 vom 18.1.2007).

Demnach war das Erkenntnis hinsichtlich der aus Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen bestehenden strafbestimmenden Wertbeträge für August 1997 bis Dezember 1997 in Höhe von ATS 133,00 sowie für Jänner 1998 bis Dezember 1998 in Höhe von ATS 1.162,00 mangels Erfüllung des objektiven Tatbestandes einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG aufzuheben und diesbezüglich das Finanzstrafverfahren einzustellen.

Hinsichtlich der Feststellung des Spruchsenates, dass Schwarzerlöse auch zur Deckung der Kosten der privaten Bedürfnisse Verwendung gefunden hätten, wird zwar in der Berufung zugestanden, dass die Verwendung gewisser Mittel auch für den privaten Lebensunterhalt nie bestritten worden ist, im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vom 10. Juni 2008 jedoch bestritten. Grundsätzlich ist laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes davon auszugehen, dass im Rahmen der freien Beweiswürdigung die bei der ersten Vernehmung in einem Strafverfahren gemachten Angaben eines Beschuldigten als die der Wahrheit am nächsten kommend beurteilt werden können (VwGH 25.4.1996, 95/16/0244). Wofür Schwarzerlöse letztendlich verwendet wurden, ist insoweit irrelevant, als an der Frage der Versteuerung der Erlöse aus Schwarzumsätzen und damit bewirkten Abgabenverkürzungen, die einbekannt wurden, keine Änderung eintritt.

Aufgrund der in der mündlichen Berufungsverhandlung geschilderten Umstände der damaligen Firmenkonstruktion und eines für den Bw. existenzbedrohenden Gerichtsverfahrens nach den Bestimmungen des Bundesgesetzes gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG) ist zweifellos davon auszugehen, dass sich der Bw. innerhalb seines damaligen Unternehmens (Fahrschule) angreifbar gemacht hat und sich dadurch in eine Zwangslage manövriert hat, in der er sich zu gewissen Handlungen gezwungen gefühlt hat. So hat er den Forderungen seiner Fahrlehrer, Löhne "schwarz" bar auszuzahlen, nachgegeben und Stundenaufzeichnungen nicht korrekt geführt. Auch wenn keine strafrechtliche Anzeige gegen

damalige (nunmehr ehemalige) Mitarbeiter erfolgt ist, erscheinen die diesbezüglichen Aussagen einer Zwangssituation (die schon als erpresserisch anzusehen gewesen wäre) als glaubwürdig und werden bei der Strafbemessung entsprechend zu würdigen sein.

Nicht unbeachtet bleiben darf auch die Tatsache, dass der Bw. seine Schwarzumsätze und die damit zusammenhängenden steuerlichen Malversationen in separaten Ordnern dokumentiert hat und so zur Wahrheitsfindung beigetragen hat.

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

*§ 23 Abs. 2 FinStrG: Bei der Bemessung der Strafe sind die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.*

*§ 23 Abs. 3 FinStrG: Bei der Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.*

*Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschriften) geahndet. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 Abs. 3 FinStrG auf Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten zu erkennen.*

Hat der Täter wie im gegenständlichen Fall durch mehrere selbständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben und auch verschiedener Art begangen, ist gemäß § 21 Abs. 1 und Abs. 2 FinStrG dabei auf eine einzige Geldstrafe zu erkennen, wobei die Summe der sich aus den strafbestimmenden Wertbeträgen ergebenden Strafdrohungen maßgeblich ist.

Bei der Strafbemessung sind als erschwerend die Vielzahl der deliktischen Angriffe zu werten. Als mildernd waren neben der psychischen und finanziellen Zwangssituation (auch als Folge des Gerichtsverfahrens nach dem UWG) das volle Geständnis, die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, die volle Schadensgutmachung, das geschilderte Andrängen der Arbeitnehmer auf Schwarzgeldzahlungen, wodurch der Bw. offenbar zu seinen Verfehlungen verleitet worden ist, das lange Zurückliegen der Taten, das zwischenzeitige Wohlverhalten mit der damit immanenten Abschwächung der Spezialprävention sowie die überlange Verfahrensdauer, die allein eine Reduzierung der eigentlich zu verhängenden Geldstrafe um € 4.000,00 bedingt, zu werten. Zudem ist auf den Umstand Bedacht zu nehmen, dass den Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG in der Regel ein geringerer Unwertgehalt infolge der sanktionierten lediglich vorübergehenden Abgabenvermeidung tatbildimmanent ist.

Unter Berücksichtigung dieser Strafzumessungsgründe war ausgehend von einer nach § 33 Abs. 5 FinStrG theoretisch höchstmöglichen Geldstrafe von € 39.476,32 unter Beachtung der persönlichen und schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. eine Geldstrafe in Höhe von € 6.000,00 als tat- und schuldangemessen auszusprechen und eine für den Fall der

Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von zehn Tagen zu verhängen.

Einer weitergehenden Herabsetzung der Geldstrafe standen vor allem generalpräventive Erwägungen entgegen, um andere potenzielle Finanztäter von der Begehung gleichartiger Finanzvergehen abzuhalten.

Die obigen Ausführungen gelten auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass nach der Spruchpraxis pro Geldstrafe von € 7.000,00 bis € 8.000,00 üblicherweise eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat festgesetzt wird, sodass an sich eine Ersatzfreiheitsstrafe von ca. drei Wochen gerechtfertigt gewesen wäre.

Zur Wahrung einer ausgewogenen Relation konnte – in Anbetracht des Verböserungsverbot – ausnahmsweise mit einer Ersatzfreiheitsstrafe von zehn Tagen das Auslangen gefunden werden.

Die Entscheidung des Ersten Senates hinsichtlich der Verfahrenskosten gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle, erweist sich als rechtens und bleibt unverändert.

Linz, am 10. Juni 2008