



Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 10 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Andreas Hartl, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Michaela Schmutzer sowie die Laienbeisitzer Dipl. Ing. Christoph Bauer und Ing. Johannes Gruber als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen IY, (Bw.) vertreten durch Foissner und Foissner Wirtschaftstreuhand Steuerberatungs OEG, 4030 Linz, Salzburgerstr. 267 wegen des Finanzvergehens der teils versuchten, teils vollendeten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 iV 13 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG über die Berufung des Beschuldigten vom 22. März 2006 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Linz, vertreten durch AD Gottfried Haas, nach der am 5. März 2013 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers, und des Amtsbeauftragten AD Gottfried Haas sowie der Schriftführerin Tanja Grottenthaler durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird stattgegeben, das bekämpfte Erkenntnis des Spruchsenates vom 18. Oktober 2005 mit Ausnahme des unbekämpften einstellenden Teiles aufgehoben, womit

1) das mit diesem Erkenntnis anhängig gemachte Finanzstrafverfahren mit der Anschuldigung der versuchten Hinterziehung der Jahresumsatzsteuern für die Jahre 2000 bis 2002 (Punkt A a, A b des Erkenntnisses) – unbeschadet, des anhängig verbleibenden Finanzstrafverfahrens

wegen des Verdachtes der von dem Beschuldigten begangenen Hinterziehungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer betreffend die Voranmeldungszeiträume

6/2000: 316,93 €, 8/2000: 290,69 €, 1,2/2001: 981,08 €, 3-5/2001: 2.179,75 €, 6/2001: 307,62 €, 7/2001: 1.023,16 €, 8/2001: 237,64 €, 6-9/2001: 1.359,57 €, 10-11/2001: 1.547,78 €, 1/2002: 1.266,71 €, 2/2002: 495,79 € gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt wird,

2) das Verfahren betreffend vollendeter Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 1997 (Punkt A a des Erkenntnisses) in der Höhe von 1.031,66 € gemäß §§ 31, 136, 157 FinStrG eingestellt wird,

3) das Verfahren betreffend Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 1998 in der Höhe von 4.036,18 €, 1999 in der Höhe von 6.339,54 € (Punkt A a des Erkenntnisses), der versuchten Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 2000 in der Höhe von 13.571,64 €, 2001 958,48 € (Punkt A b des Erkenntnisses), der Verkürzung der Einkommensteuer 1999 in der Höhe von 2.245,88 €, der Einkommensteuer 2001 in der Höhe von 63,73 € (Punkt B b des Erkenntnisses), der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung für 8/2000 mit einem Teilbetrag von 1.162,77 €, der Bestimmungstäterschaft hinsichtlich der Verkürzung der Einkommensteuer des M.C. für das Jahr 1997 in der Höhe von 126,96 €, 1998 in der Höhe von 1.815,15 €, der versuchten Verkürzung der Einkommensteuer für das Jahr 1999 in der Höhe von 5.576,70 € (Punkt C des Erkenntnisses), gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt wird,

4) zur Anlastung, vorsätzlich Selbstbemessungsabgaben, nämlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Monate 4 bis 6/2000, 5 und 6/2001 und 1/2002 im Gesamtbetrag von 781,56 € nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt und auch die Höhe dieser geschuldeten Beträge der zuständigen Abgabenbehörde nicht bekannt gegeben zu haben (Punkt A c des Erkenntnisses, Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG), gemäß § 25 Abs. 1 FinStrG von der Verhängung einer Strafe abgesehen und das Verfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt wird.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 18. Oktober 2005 wurde der Bw. schuldig gesprochen, er habe

A. als Verantwortlicher der steuerlichen Belange der Firma Y.KEG

- a. in den Jahren 1998 bis 2000 durch Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, indem er seine Umsätze nicht vollständig angegeben habe, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung bescheidmäßig festzusetzender Abgaben, nämlich Umsatzsteuer von insgesamt umgerechnet 11.407,38 €, bewirkt;
- b. in den Jahren 2001 und 2002 durch Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, indem er seine Umsätze nicht vollständig angegeben habe, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung bescheidmäßig festzusetzender Abgaben bewirkt, nämlich an Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 sowie für Jänner und Februar 2002 von umgerechnet insgesamt 25.699,61 €, wobei es jeweils beim Versuch geblieben sei;
- c. Selbstbemessungsabgaben, nämlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Monate 4 bis 6/2000, 5 + 6/2001 und 1/2002 im Gesamtbetrag von 781,56 € nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt und auch die Höhe dieser geschuldeten Beträge der zuständigen Abgabenbehörde nicht bekannt gegeben.

B. als Abgabepflichtiger

- a. in den Jahren 1998 und 1999 durch Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, indem er seine Einkünfte nicht vollständig angegeben habe, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung bescheidmäßig festzusetzender Abgaben bewirkt, nämlich an Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 von insgesamt umgerechnet 1.721,97 €;
- b. in den Jahren 2000 und 2001 durch Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, indem er seine Einkünfte nicht vollständig angegeben habe, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung bescheidmäßig festzusetzender Abgaben bewirkt, und zwar an Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 von umgerechnet insgesamt 1.946,25 €, wobei es jeweils beim Versuch geblieben sei;

C. als Verantwortlicher der steuerlichen Belange der Firma Y.KEG in den Jahren 1998 bis 2000 durch Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, indem er die Einkünfte des Mitgesellschafters M.C. nicht vollständig angegeben habe, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, zur Bewirkung der Verkürzung

bescheidmäßig festzusetzender Abgaben beigetragen, nämlich an Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 von umgerechnet insgesamt 7.882,17 €.

Der Bw. habe hiedurch begangen: zu A. d. (gemeint sein kann nur c, da es A d nicht gibt) die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a) FinStrG; ansonsten zu A. B. und C. die Finanzvergehen der teils versuchten und teils vollendeten Abgabenhinterziehung, teils als Beitragstätter, nach den §§ 33 Abs. 1 iVm 13 und 11, 3. Alternative FinStrG. Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG werde über ihn unter Anwendung des § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von 20.000,00 € verhängt und gemäß § 20 FinStrG die für den Fall der Uneinbringlichkeit dieser Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 3 Wochen, sowie gemäß § 185 FinStrG die Kosten des Strafverfahrens mit 363,00 € bestimmt.

Hingegen werde das gegen den Bw. eingeleitete Finanzstrafverfahren des Inhalts, er habe als Verantwortlicher der steuerlichen Belange der Firma Y.KEG Selbstbemessungsabgaben, nämlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Monate 7 bis 9/2000, 1 + 2 und 9 bis 12/2001 und 3 bis 12/2002 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt und auch die Höhe dieser geschuldeten Beträge der zuständigen Abgabenbehörde nicht bekannt gegeben und hiedurch die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen, gemäß den §§ 136, 83 Abs. 3 lit. a FinStrG eingestellt.

Aufgrund des durchgeführten Beweisverfahrens werde folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Der verheiratete Bw. sei 19XX geboren worden, türkischer Staatsangehöriger und von Beruf Verkäufer mit einem monatlichen Einkommen von 620,00 €. Er verfüge über kein Vermögen und habe Schulden von insgesamt 123.000,00 € angehäuft. Er befinde sich im Privatkonkurs, wobei er sich verpflichtet habe, eine Quote von 10 % der Schulden, also 12.300,00 €, in sieben Jahren zu bezahlen. Ihn träfen Sorgepflichten für die in Karenz befindliche Gattin und für vier Kinder. Mit Strafverfügung vom 5.7.2000 sei der Bw. des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG schuldig erkannt und zu einer Geldstrafe von damals 60.000,00 S, im Fall der Uneinbringlichkeit zu einer Ersatzfreiheitsstrafe von 40 Tagen, verurteilt worden. Der Schuldspruch sei gegen den Bw. jeweils als Verantwortlichen der Firma Y.KEG ergangen, und zwar jener wegen § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für die Monate 11/1998, 1 + 3 und 7 bis 12/1999 und 1 bis 3/2000 bei verkürzter Umsatzsteuer von insgesamt damals 151.732,00 S; sowie

jener wegen § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG für 1 + 2/1998 sowie 10 + 11/1999 bei nicht entrichteten Lohnabgaben von insgesamt damals 7.692,00 S.

Zum Schuldspruchsfaktum laut I. A. c.: Der Beschuldigte habe als auch steuerlich Verantwortlicher der Firma Y.KEG Selbstbemessungsabgaben, nämlich L, DB, DZ für die Monate 4 bis 6/2000, 5 + 6/2001 und 1/2002 von insgesamt 781,56 €, nämlich L 144,03 €, DB 581,35 € und DZ 56,03 €, nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt und auch nicht die Höhe dieser geschuldeten Beträge der zuständigen Abgabenbehörde bekannt gegeben. Dabei habe der Bw. diese Abgaben nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichten bzw. abführen wollen und auch nicht die Höhe der geschuldeten Beträge der Abgabenbehörde bekannt gegeben.

Zu allen weiteren Schuldspruchfakten laut I. A. B. und C.:

Der Bw. habe als auch steuerlich Verantwortlicher der Firma Y.KEG in den Jahren 1997 bis 2001 und den Monaten Jänner und Februar 2002 durchwegs "Schwarzeinkäufe" vorgenommen und in der Folge auch diese Waren gewinnbringend weiterverkauft. Jedoch habe er die Umsätze und Einkünfte aus diesen Verkäufen im Rahmen der in den Jahren 1998 bis 2002 abgegebenen Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen verschwiegen. Dadurch seien für die Jahre 1997 bis 1999 Umsatzsteuer- und Einkommenssteuerbescheide mit dementsprechend zu niedrigen Zahllasten ergangen.

In den Jahren 1998 bis 2000 habe der Bw. dabei die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1997 bis 1999 auch für den Mitgesellschafter M.C. abgegeben und darin ebenfalls dessen Mehreinkünfte aus den schwarz verkauften Waren verschwiegen. Auch insoweit seien in der Folge durchwegs Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 1999 mit zu niedrigen Zahllasten ergangen. Hingegen sei es für die Jahre 2000 bis 2002 zu keinen Umsatz- und Einkommensbescheiden gekommen, zumal das Finanzamt mit entsprechend höheren Schätzungen und Festsetzungen solchen Bescheiden zuvorgekommen sei. Auf der Grundlage der vorgenommenen Schätzungen und Festsetzungen liege der Verkürzungsbetrag bei insgesamt 48.657,38 €, welcher sich im Einzelnen wie folgt zusammensetze: Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999: 11.407,38 € Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001: 9.815,54 € zusätzliche Umsatzsteuer für die Monate 6, 8 und 12/2000 sowie 1 bis 11/2001 sowie 1 + 2/2002: 15.884,07 € Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998: 1.721,97 € Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000: 1.946,25 € M.C. betreffende Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999: 7.882,17 €, Summe 48.657,38 €.

Durch das Verschweigen dieser Umsätze und Einkünfte habe der Bw. jeweils eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt wollen und unter Verletzung dieser Pflichten Verkürzungen von Umsatz- und Einkommensteuer bewirkt.

Zu den eingestellten Fakten wegen § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG seien im Zweifel zugunsten des Bw. Finanzordnungswidrigkeiten nicht nachgewiesen worden.

Zum Schuldspruchsfaktum laut I. A. c.:

Die festgestellten Verkürzungsbeträge im Rahmen dieser Vorwürfe wegen § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG beruhten durchwegs auf den als unbedenklich einzustufenden Festsetzungen des Finanzamts, deren Richtigkeit im Übrigen der Bw. während des gesamten Strafverfahrens auch nicht bestritten habe. Im Übrigen habe der Bw. in der Spruchsenatsverhandlung in diesem Umfang ein Teilgeständnis abgelegt (vgl. dazu: Erklärung des Verteidigers in der Niederschrift vom 18.10.2005: darin Seite 3 oben). Dieses Geständnis stehe im Einklang mit allen sonstigen Beweisergebnissen. Denn schon im Rahmen der Vernehmung im Untersuchungsverfahren am 10.8.2004 habe der Bw. eingeräumt, "die Lohnabgaben nicht bezahlt zu haben, weil kein Geld vorhanden gewesen sei" (dazu: Protokoll vom 10.8.2004: darin Seite 2 unten). Diese Zahlungsschwierigkeiten des Bw. seien vom Spruchsenat auch nicht bezweifelt worden. Aber diese Schwierigkeiten hätten für den Bw. kein Hindernis dafür darstellen sollen, die offenen Lohnabgaben fristgerecht der Abgabenbehörde bekannt zu geben. Nach der Überzeugung des Spruchsenats konnte das Motiv des Bw. nur darin bestehen, eben bewusst die Höhe der geschuldeten Lohnabgaben nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit bekannt zu geben, um dadurch nämlich Einbringungsschritte der Abgabenbehörde hintan zu halten. Dem Bw. sei daher jedenfalls direkter Vorsatz im Sinn des § 8 Abs. 1, 1. Absatz FinStrG zu konstatieren gewesen.

Zu allen weiteren Schuldspruchsfakten laut I. A. B. und C.:

Die in diesem Bereich festgestellten Verkürzungsbeträge beruhten durchwegs auf den Ergebnissen einer stattgehabten Betriebsprüfung und von stattgefundenen drei Umsatzsteuersonderprüfungen (vgl. dazu insgesamt: Niederschriften laut Blattzahlen 15 bis 38 im Strafakt samt der angeschlossenen vier Arbeitsbögen). Entscheidende Grundlage für diese Schätzungen und Festsetzungen hätten eben die von den Prüfern festgestellten "Schwarzeinkäufe" des Bw. für die Y.KEG während aller Tatzeiträume gebildet.

Demgegenüber habe der Bw. solche Schwarzeinkäufe und damit auch alle erhobenen Vorwürfe bewusster Abgabenhinterziehung bestritten (vgl. dazu insgesamt: Angaben des Beschuldigten bei der Vernehmung durch die Amtsbeauftragte am 10.8.2004 sowie in den

Niederschriften über die Spruchsenatsverhandlungen vom 11.1.2005 und 18.10.2005). Diese leugnende Verantwortung des Bw. sei jedoch durch das abgeführte Verfahren eindeutig widerlegt worden.

Hervorzuheben seien die Aussagen des Zeugen H.A., des zuständig gewesenem Betriebsprüfers, zumal dessen Aussagen in der Spruchsenatsverhandlung im Zusammenhang mit den objektiven Ergebnissen der Betriebsprüfung als überzeugend einzustufen seien (vgl. dazu insgesamt: Niederschrift vom 18.10.2005: darin Seiten 5 bis 10). So habe der Zeuge absolut plausibel dargelegt, wie er aufgrund entsprechender Abfragen im Zentralen Melderegister bei den innergemeinschaftlichen Erwerben auf die nunmehr entscheidungswesentlichen Differenzen gestoßen sei. In dieser Abfrage seien nämlich Lieferanten aufgeschienen, die der Zeuge im Rahmen der Betriebsprüfung in den Unterlagen des Bw. nicht auffinden habe können. Dementsprechend sei zwingend auf Schwarzeinkäufe des Beschuldigten zu schließen gewesen, welchem Ergebnis auch der damalige steuerliche Vertreter des Beschuldigten, Mag. A.H., zugestimmt habe. Dabei habe der Zeuge H.A. versichern können, dass der Vorwurf etwa einer missbräuchlichen Verwendung der Umsatzsteueridentifikationsnummer des Bw. niemals erhoben worden war, und zwar weder vom steuerlichen Vertreter noch vom Bw. Davon ausgehend habe der Spruchsenat die nunmehrige gegenteilige Behauptung des Bw. als Schutzbehauptung gewertet. Weiters habe der Zeuge H.A. klipp und klar die Gegebenheiten zu Beginn der Betriebsprüfung geschildert, als nämlich der steuerliche Vertreter "einen für den Bw. der Sache nach problematischen Zettel" verschwinden habe lassen, auf welchem nämlich das "Einbuchen eines Darlehens wegen eines Rechenfehlers" vermerkt gewesen sei (dazu speziell: Zeuge H.A. in der Niederschrift vom 18.10.2005: darin Seiten 7 + 8 oben im Zusammenhang mit der Seite 21 des Arbeitsbogens Nr. 102031/01). Davon ausgehend stünden nach der Überzeugung des Spruchsenats die Schwarzeinkäufe von Waren durch den Bw. während des gesamten inkriminierten Tatzeitraums fest. Auch die Richtigkeit der vom Betriebsprüfer H.A. vorgenommenen Zuschätzungen, die sich nunmehr in den festgestellten objektiven Verkürzungsbeträgen widerspiegeln, bezweifle der Spruchsenat in keiner Weise. Denn auch hiezu habe der Zeuge H.A. plausibel und nachvollziehbar Stellung bezogen. Er habe auf die in den Datenbanken der Betriebsprüfung vorhandenen Brancheninformationssysteme verwiesen, so unter anderem auch bezüglich des Lebensmittelhandels. Die dortigen Rohaufschläge bewegten sich laut dieses Informationssystems zwischen 30 und 45 %, H.A. habe im Rahmen der Betriebsprüfung die unterste Grenze mit 30 % angesetzt. Demgegenüber habe der Bw. als gänzlich unrealistisch einzuschätzende Rohaufschläge von nicht einmal 10 % angewendet (vgl. speziell dazu: Zeuge H.A. wiederum im Rahmen der Niederschrift vom 18.10.2005: darin

Seiten 8 unten und 9 oben). Schließlich sei der Zeuge H.A. auch den Vorhalten der Verteidigung sachlich, kompetent, gelassen, insgesamt überzeugend begegnet. Die Behauptung, die zur Diskussion stehenden Waren könnten von der Firma Y.KEG doch eingekauft worden sein, widerlegte der Zeuge mit den in der Betriebsprüfung hervorgekommenen "Darlehenshingaben und Kassaminusständen", welche Umstände eben nur den Schluss auf stattgehabte Schwarzeinkäufe zugelassen haben. Weiters habe der Zeuge auch darlegen können, warum im Rahmen der Betriebsprüfung eine betriebsinterne Kalkulation und eine Betriebsbesichtigung nicht vorgenommen worden waren. Die festgestellten formellen und materiellen Buchführungsmängel und der vom Bw. angewendete Rohaufschlag von unter 10 % seien nämlich so eklatant bzw. unrealistisch gewesen, dass weitere Überlegungen nicht mehr angestellt werden mussten bzw. weitere Maßnahmen nicht mehr sinnvoll gewesen wären (vgl. speziell zu diesen Aspekten: Zeuge H.A. in der Niederschrift vom 18.10.2005: darin Seite 9). Ausgehend von den damit feststehenden Schwarzeinkäufen und Schwarzverkäufen des Bw. während des gesamten Tatzeitraums sei dem Bw. in subjektiver Hinsicht zwangsläufig für die Belange aller Fakten wegen § 33 Abs. 1 FinStrG zumindest direkter Vorsatz im Sinn des § 8 Abs. 1, 1. Halbsatz FinStrG zu konstatieren.

Ausgehend von den angenommenen Sachverhalten verantworte der Bw. für die jeweils im Spruch angeführten Zeiträume die Finanzvergehen der teils versuchten und teils vollendeten Abgabenhinterziehung, teils – nämlich im Zusammenhang mit dem Mitgesellschafter M.C. – als Beitragstäter, nach den §§ 33 Abs. 1 iVm 13 und 11, 3. Alternative FinStrG sowie die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG. Dabei bilden die Vorwürfe laut A. b. + c. laut der Stellungnahme der Amtsbeauftragten vom 27.1.2004, darin Seite 2, faktisch und rechtlich eine Einheit im Sinn der §§ 13 und 33 Abs. 1 FinStrG, weshalb sie nunmehr im Spruch Punkt I. A. b. zusammenzufassen gewesen seien.

Bei der Strafbemessung sei mildernd das teilweise Geständnis und der Umstand, dass es bei den Taten teilweise beim Versuch geblieben sei und die teilweise Schadensgutmachung; erschwerend die Vorstrafe und der rasche Rückfall sowie die Wiederholung der strafbaren Handlungen über einen längeren Zeitraum.

Wegen des nach den §§ 33 Abs. 5, 49 Abs. 2 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG gegebenen Strafrahmens von 125.947,74 € seien bei Abwägung der Strafzumessungsgründe 20.000,00 € als verhängte Geldstrafe dem Unrechtsgehalt der Tat und dem Verschulden des Bw. entsprechend. Mit dieser Geldstrafe sei gemäß § 23 Abs. 3 FinStrG die nicht zu bezweifelnde geringe wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw. entsprechend mitberücksichtigt worden. Für

den Fall der allfälligen Uneinbringlichkeit erachte der Senat eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Wochen als gerechtfertigt. Die Kostenentscheidung beruhe auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach der Bestrafte einen Pauschalbetrag von 10 % der verhängten Geldstrafe, jedoch nicht mehr als 363,00 € als Kostenbeitrag zu leisten habe.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die Berufung vom 22. März 2006, wobei sowohl der Schuldspruch als auch die Höhe der verhängten Geldstrafe bzw. die Dauer der Ersatzfreiheitsstrafe bekämpft werden. Jene Teilfakten, hinsichtlich derer ein Geständnis abgelegt wurde bzw. die Einstellung des Verfahrens erfolgt sei, seien von der Berufung nicht erfasst. Im Besonderen richte sich die Berufung auch gegen die Anwendung eines falschen Strafrahmens in Höhe von 125.947,74 €, worauf in der Begründung noch eingegangen werde. Beantragt werde hingegen die Einstellung des Verfahrens, insofern zu den Teilfakten kein Geständnis vorliege.

Der Spruchsenat begründe sein Erkenntnis im Wesentlichen damit, dass Schwarzeinkäufe vorgenommen worden und in der Folge diese Waren gewinnbringend weiterverkauft worden seien, was zu den im Erkenntnis auf Seite 7 aufgezeigten Verkürzungen im Gesamtbetrag von 48.657,38 € geführt habe. Das Erkenntnis stütze sich dabei auf die Ergebnisse der durchgeführten Steuerprüfungen. Bereits in der Verhandlung am 18.10.2005 vor der ersten Instanz seien die dargestellten Mehrergebnisse bzw. der strafbestimmende Betrag bestritten worden, da diese zum Teil nicht nachvollziehbar seien und vom Verteidiger abweichende Berechnungen vorgelegt wurden, welche ihrerseits nachvollziehbar dargestellt worden seien.

Auch im Erkenntnis selbst seien die vom Amtsbeauftragten vorgeworfenen Beträge hinsichtlich Umsatzsteuer 6, 8 und 12/2000 sowie 1 bis 11/2001 sowie 1-2/2002 ungeprüft übernommen worden, was schon durch die Tatsache, dass zum Beispiel auch der Zeitraum Februar 2002 vom Vorwurf der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung miteinbezogen werde, obwohl für diesen Zeitraum die Umsatzsteuervoranmeldung rechtzeitig der Finanzbehörde vorgelegt worden sei, nachvollziehbar sei.

Es werde daher der Antrag gestellt, dass der strafbestimmende Wertbetrag hinsichtlich der Umsatzsteuern für die Jahre 2000, 2001 und 2002 bzw. die Beträge von 9.815,54 € bzw. 15.884,07 € entsprechend konkretisiert bzw. detailliert und dem Verteidiger bekannt gegeben werden.

Im Kern stütze sich das Erkenntnis wie bereits erwähnt auf angebliche Schwarzeinkäufe, die durch so genannte MIAS-Abfragen festgestellt worden seien. Diese Schwarzeinkäufe werden von dem Bw. auf das Entschiedenste zurückgewiesen und im laufenden Finanzstrafverfahren

auch stets bestritten, da seine Umsatzsteueridentifikationsnummer, wie er erst später erfahren habe, missbräuchlich verwendet worden sei und so Einkäufe, die von anderen Personen getätigt wurden, seinem Unternehmen zugeordnet worden seien. Gemäß § 115 FinStrG habe die Finanzstraßbehörde den Sachverhalt von Amts wegen und eigenständig, also losgelöst vom Abgabenverfahren, zu erkunden. Auch wenn der seinerzeit bestellte Vertreter A.H. dem Betriebsprüfungsergebnis zugestimmt und keine Einwände hinsichtlich einer missbräuchlichen Verwendung der Umsatzsteueridentifikationsnummer vorgebracht habe, was angesichts des damaligen Informationsstandes auch ohnedies nicht möglich gewesen sei, enthebe doch das Verhalten des steuerlichen Vertreters während des Betriebsprüfungsverfahrens die Finanzstraßbehörde nicht, eigene Ermittlungen darüber anzustellen, inwieweit die Betriebsprüfungsergebnisse den tatsächlichen Verhältnissen gleichkommen. Habe doch der Betriebsprüfer und Zeuge H.A. selbst eingeräumt, keine Ermittlungen hinsichtlich der Differenzen beim innergemeinschaftlichen Erwerb durchgeführt zu haben. Andererseits habe der Zeuge H.A. angegeben, dass in der Prüfungspraxis Differenzen bei den MIAS-Abfragen vorkommen.

Der Bw. stelle daher den Beweisantrag, dass die Lieferungen der EU Lieferanten im Wege der Amtshilfe für die Jahre 1997-2001 festgestellt werden mögen, entsprechende Kontoauszüge von den Lieferanten angefordert und Kopien der Lieferscheine zur Verfügung gestellt werden. Insbesondere seien jene Lieferanten von Bedeutung, von denen laut Aussagen des Zeugen H.A. keine Rechnungen in der Buchhaltung aufzufinden gewesen seien. Weiters werde im Erkenntnis davon ausgegangen, dass in seinem Unternehmen ein durchschnittlicher Rohaufschlag von 30 % der Schätzung der Umsätze zugrunde zu legen sei und begründe dies mit den Aussagen des Betriebsprüfers, der diese Aufschläge auf Grund eines äußeren Betriebsvergleiches angewendet habe. Ganz abgesehen davon, dass ein äußerer Betriebsvergleich weder im Abgabenverfahren noch im Finanzstraßverfahren zulässig sei und eine betriebsinterne Kalkulation angestellt hätte werden müssen, vermöge auch der grundsätzliche Schätzungsvorgang nicht zu überzeugen. In seinem Betrieb seien durchschnittliche Rohaufschläge von ca. 20 % zur Anwendung gelangt. Sein Kundenkreis rekrutiere sich vor allem aus niederen Sozialschichten, die besonders auf günstige Preise angewiesen seien. Auch die von der RL gewonnenen Branchenerfahrungen gingen lediglich von einem Durchschnittsaufschlag von 22 % aus und lägen also durchaus im Bereich seines Unternehmens. Er habe den Gewinn seines Betriebes durchgehend alle relevanten Jahre durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, wobei bei dieser Gewinnermittlungsart Warenbestände außer Ansatz geblieben seien. Er habe seinen Betrieb im November 1997 auf einer Verkaufsfläche von ca. 25 qm begonnen und diesen sukzessive im Laufe der Jahre durch

Standortwechsel auf über 200 qm erweitert. Schon aus der Verkaufsfläche lasse sich ableiten, dass ein ständiges Lager im Betrieb vorhanden gewesen sein müsse, welches mit der Vergrößerung der Verkaufsfläche sowohl vom Sortiment als auch von der Menge entsprechend erhöht worden sei. Weder im abgeschlossenen Abgabungsverfahren einschließlich des Berufungsverfahrens seien seine Einwände berücksichtigt, ja nicht einmal erwähnt worden, noch im anhängigen Finanzstrafverfahren habe sich die Behörde mit seinen berechtigten Einwänden auseinandergesetzt. Bereits im Berufungsverfahren habe er angegeben, dass per Ende 1999 ein Lager von ca. 600.000,00 S in Ansatz zu bringen gewesen wäre. Der Prüfer hätte sich auch durch einen Augenschein davon überzeugen können. Tatsächlich habe er aber nach seinen eigenen Angaben keine Betriebsbesichtigung durchgeführt. Er stelle den Antrag auf nochmalige Prüfung seiner Aufzeichnungen durch einen unabhängigen gerichtlich beeideten Sachverständigen zur Frage, wie hoch die Aufschläge in seinem Betrieb kalkuliert wurden, bzw. zur Frage, wie hoch ein Warenlager auf einer Verkaufsfläche von ca. 225 qm zu bewerten sei. Hinsichtlich der vorgeworfenen Verkürzungen an Einkommensteuer verweise er auf sein obiges Vorbringen, wodurch sich die Einkommensteuern für die Jahre 1997-2000 entsprechend auf 0,00 € reduzieren würden, andererseits sei bei den Steuerveranlagungen für die Jahre 1998 ff ein entsprechender Verlustvortrag aus 1997 nicht berücksichtigt, welcher sich allein aus den hohen Anlaufkosten durch Wareneinkäufe etc. schlüssig ergebe. Die verhängte Geldstrafe sei auch deshalb zu hoch gegriffen, da der Spruchsenat von einem Strafraumen von 125.947,74 € ausgegangen sei. Hingegen liege der angeklagte Verkürzungsbetrag gem. § 33 FinStrG bei 48.657,38 € sowie gem. § 49 FinStrG bei 759,41 €; somit ergibt sich ein Strafraumen von insgesamt 97.694,46 €, welcher einer allfälligen Bestrafung zugrunde zu legen sei.

Hilfsweise beantrage der Bw. auch die Reduzierung der Geldstrafe bzw. Ersatzfreiheitsstrafe, da seines Erachtens die Milderungsgründe zu wenig und die Erschwerungsgründe zu viel bzw. unzulässig im Hinblick auf den Rückfall gewichtet worden seien. Insbesondere sei bei den Milderungsgründen nicht die lange Verfahrensdauer, die nicht durch den Bw. verursacht worden sei, sowie das lange Zurückliegen der Tat bei der Strafzumessung mildernd zu werten.

Dem Verteidiger und dem Amtsbeauftragten wurde bei Beginn der mündlichen Berufungsverhandlung eine Aufstellung des nach Ansicht des Senates vor Verhandlungsbeginn aus der Aktenlage ersichtlichen strafbestimmenden Wertbetrages samt der sich daraus zum Erkenntnis des Spruchsenates abweichenden rechtlichen Würdigung übergeben.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 25. September 2008 hat der Bw. die Entscheidung über drei Beweisanträge begehrt und die Beischaffung von Unterlagen der Lieferanten zu den

MIAS-Abfragen, die Überprüfung seines Vorbringens, es habe ein Warenlager in der Größenordnung von 800.000,00 S gegeben und die Befassung eines Sachverständigen beantragt. Im Schlusswort führte der Verteidiger aus, dass sich der Bw. hinsichtlich der verspäteten bzw. Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen schuldig bekenne und lediglich die im Rahmen der Prüfungen vorgenommenen Zuschätzungen weiterhin bestritten werden. Für den Fall eines Schuldspruches seien die Sorgepflichten für vier Kinder, die angespannte wirtschaftliche Lage, das Teilgeständnis und das lange Zurückliegen der Tat als mildernd zu werten.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Im ersten Rechtsgang wurde über die Berufung zu FSRV/0081-L/06 mit Berufungsentscheidung vom 25. September 2008 wie folgt abgesprochen:

"I. Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid in seinem Ausspruch über die Schuld im Punkt A b nunmehr in die Punkte A b und A c getrennt und präzisiert, sowie in den weiteren Punkten berichtigt und ergänzt:

XY ist schuldig, er hat als Verantwortlicher der Firma Y.KEG (vormals Y.OEG) vorsätzlich A b) im Jahr 2001 durch die Nichtabgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Umsatzsteuer für das Jahr 2000 in der Höhe von 4.714,58 € zu bewirken versucht

c) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich sondern für gewiss gehalten:

U 6/2000: 316,93 €, U 8/2000: 290,69 €, 1,2/2001: 981,08 €, 3-5/2001: 2.179,75 €, 6/2001: 307,62 €, 7/2001: 1.023,16 €, 8/2001: 237,64 €, 6-9/2001: 1.359,57 €, 10-11/2001: 1.547,78 €, 1/2002: 1.266,71 €, 2/2002: 495,79 €.

Der Punkt A c des Spruchsenatserkenntnisses wird auf A d umbenannt.

als Abgabepflichtiger

B b) in den Jahren 2000 und 2002 durch die Nichtabgabe von Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1999 und 2001, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs-

und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung bescheidmäßig festzusetzender Abgaben zu bewirken versucht:

Einkommensteuer 1999: 1.882,52 €, Einkommensteuer 2001: 63,73 €.

C) als Verantwortlicher der steuerlichen Belange der Firma Y.KEG (vormals Y.OEG) den Mitgesellschafter M.C. dazu bestimmt unvollständige, die Gewinnanteile aus der OEG nicht enthaltende Erklärungen einzureichen und somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Einkommensteuer für die Jahre 1997 in der Höhe von 126,96 € und 1998 in der Höhe 1.815,15 € bewirkt und für das Jahr 1999 M.C. zur Unterlassung der Einreichung einer entsprechenden Einkommensteuererklärung und damit zu einer versuchten Abgabenhinterziehung in der Höhe von 5.576,70 € bestimmt.

Der Bw. hat hiedurch zu dem unberührt gebliebenen Schuldspruch zu A a) das Vergehen der vollendeten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a FinStrG (Verkürzungsbetrag: 11.407,38 €) zu A b) das Vergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a, iVm § 13 FinStrG zu A c) das Vergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu A d) die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG (781,56 €) zu dem unberührt gebliebenen Schuldspruch zu B a) das Vergehen der vollendeten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a FinStrG (Verkürzungsbetrag: 1.721,97 €) zu B b) das Vergehen der versuchten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a iVm § 13 FinStrG und zu C) hinsichtlich der Jahre 1997 und 1998 das Vergehen der Beitragstäterschaft nach § 11 FinStrG betreffend einer vollendeten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a FinStrG und hinsichtlich des Jahres 1999 das Vergehen der Beitragstäterschaft nach § 11 betreffend einer versuchten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a iVm § 13 FinStrG begangen.

Gem. §§ 33 Abs. 5 iVm 21 FinStrG wird über ihn eine Geldstrafe von 12.000,00 € verhängt.

Gemäß § 20 FinStrG wird die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 12 Tagen bemessen.

Der Bw. wird mit seiner Strafberufung auf die Strafneubemessung verwiesen.

II. Hingegen wird das gegen den Bw. eingeleitete Verfahren hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat 8/2000 mit einem Teilbetrag von 1.162,77 €, der versuchten Verkürzung der Jahresumsatzsteuern für 2000 in der Höhe von 8.857,06 € und 2001 958,48 € (Punkt A b des Erkenntnisses des Spruchsenates) und hinsichtlich

Einkommensteuer 1999 in einem Teilbetrag von 363,36 € (Punkt C des Erkenntnisses) gemäß §§ 82 Abs. 3 lit. c iVm 136, 157 FinStrG eingestellt.

III. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die Kosten des erst- und zweitinstanzlichen Verfahrens werden mit 363,00 € bestimmt."

Zu den Entscheidungsgründen wurde ausgeführt:

"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. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Absatz 1 oder 2 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches nicht innerhalb eines Jahres ab dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) festgesetzt wurden [gültige Fassung bis 13. Jänner 1999].

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Absatz 1 oder 2 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten.

Gemäß § 13 Abs. 1 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.

Nach § 13 Abs. 2 FinStrG ist die Tat versucht, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen oder einen anderen dazu zu bestimmen durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt.

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 § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, Vorauszahlungen an Umsatzsteuer oder Vorauszahlungen an Abgabe von alkoholischen Getränken nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekannt gegeben wird, im Übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermins für sich allein nicht strafbar.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer 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.

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung der Rechtsmittelentscheidung ihre Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu setzen.

Für den Zeitraum 1997 bis 1999 wurde bei der Y.KEG eine Betriebsprüfung abgehalten. Zu den Mängeln der Buchhaltung hielt der Prüfer unter Punkt 2 der Niederschrift vom 10. Mai 2001 fest, dass die Losungsermittlung indirekt durch Kassasturz erfolgt sei. Auf den Kassaberichten für die Ermittlung der Tageslosungen seien die Aufzeichnungen teilweise mit leicht entfernbaren Schreibmitteln ausgeführt gewesen und teilweise Eintragungen ausgelackt oder unleserlich gemacht worden. Wenn laut Losungsermittlung mehr ausgegeben worden sei, als Kassastand aufgeschienen habe, sei auf den jeweiligen Belegen ein Darlehensbetrag ausgewiesen worden, um den Negativstand auszugleichen. Aus Niederschriften vom 15.11.2000 und 20.11.2000 sei ersichtlich, dass einer der beiden Darlehensgeber die Mittelherkunft in nicht unbeträchtlicher Höhe nicht habe nachweisen können.

Im Jahr 1999 habe zudem die Kontrolle der innergemeinschaftlichen Erwerbe ergeben, dass die Summe in der Saldenbilanz nicht mit der Abfrage im Zentralcomputer übereingestimmt habe. Des Weiteren seien die Rohaufschläge ermittelt worden, wobei von einem gleich bleibenden Lagerbestand ausgegangen worden sei. Diese Überprüfung habe für 1997 einen negativen Rohaufschlag, für 1998 3 % und für 1999 5 % ergeben. Aus der Summe dieser Mängel ergebe sich, dass die Losungsermittlung nicht korrekt erfolgt sei. Der durchschnittliche Rohaufschlag eines Lebensmittelgroßhandels liege bei 30 bis 45 %, deswegen werde bei Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO durch den Betriebsprüfer von einem Rohaufschlag von 30 % ausgegangen. Als Ausgangsbasis wurde die vorgelegte Einnahmen- Ausgabenrechnung des Jahres 1997 und die Saldenlisten für 1998 und 1999 herangezogen und ein Eigenverbrauch angesetzt. Die umsatzsteuerpflichtigen Entgelte wurden im Verhältnis 10 zu 90 auf die Umsätze zu 20 % und 10 % umgerechnet. Die errechneten Umsatzverkürzungen wurden auch als Basis für eine Berechnung der Gewinnverkürzung herangezogen.

Für den Nachschauzeitraum 1-12/2000 und 1-2/2001 wurden die Schätzungsparameter (Rohaufschlag von 30 %) übernommen und von der Abgabenbehörde eine Festsetzung der für 1-12/2000 errechneten Beträge für den Monat 12/2000 vorgenommen sowie eine Festsetzung für die Monate 1,2/2001, für die zuvor keine Voranmeldungen eingereicht worden waren, veranlasst.

Zur objektiven Tatseite ist zunächst auszuführen, dass am 5.6.1998 eine Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 1997 eingereicht wurde und am 16.11.1998 ein diesbezüglicher Abgabenbescheid ergangen ist.

Für das Jahr 1998 wurde am 12. Jänner 2001 eine Umsatzsteuerjahreserklärung eingereicht und ist am 28. Februar 2001 ein Jahresumsatzsteuerbescheid ergangen.

Für das Jahr 1999 wurde keine Umsatzsteuerjahreserklärung eingebracht, die Besteuerungsgrundlagen wurden bereits vor Abhaltung der Betriebsprüfung am 1. März 2001 geschätzt.

Die Nachforderungsbeträge nach der Betriebsprüfung in der Höhe von 1997: 14.195,95 S, 1998: 55.539,05 S und 1999: 87.233,97 S sind daher als vollendete Abgabenverkürzungen zu behandeln, da zunächst zu niedrige bescheidmäßige Festsetzungen erfolgt sind.

Zu den Jahren 2000 und 2001 und 2002 ist vorweg festzuhalten, dass die Anschuldigungen nach Punkt A a, b laut Einleitungsbescheid vom 17. Juli 2002 im Erkenntnis des Spruchsenates unter Punkt A b zusammengefasst und einer Bestrafung nach § 33 Abs. 1 FinStrG zugeführt wurden. Dazu ist im Einzelnen auszuführen:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweit folgenden 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. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Für das Jahr 2000 wurde die Voranmeldung für den Monat Juni 2000 Zahllast 4.361,00 S erst am 9. November 2000 im Rahmen der Umsatzsteuernachschau eingebracht und der geschuldete Betrag nicht entrichtet.

Die Voranmeldung für den Monat August 2000 wurde ebenfalls nicht eingereicht, weswegen durch die Betriebsprüfung mangels Vorlage von Unterlagen eine Schätzung in der Höhe von 20.000,00 S erfolgt ist (Buchung 5.12.2000).

Die Zahllast für Dezember 2000 wurde mit 1.882,00 S einbekannt, wobei die Betriebsprüfung das errechnete Mehrergebnis unter der Bezeichnung Dezember 2000 mit 64.874,00 S am 29. Mai 2001 festgesetzt hat.

Wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2000 wurden die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg ermittelt und dazu vom Referat (heute Team) handschriftlich festgehalten, dass die Schätzung in Analogie zu den

Betriebsprüfungsfeststellungen erfolge. Diese Schätzung erbrachte eine weitere Nachzahlung in der Höhe von 121.875,80 S.

Es ist nunmehr zu prüfen, ob durch die Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen oder die Einreichung unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen eine Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 2000 versucht wurde. Die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2000 wurde dem Bw. am 13. März 2001 zugesandt, und er wäre verpflichtet gewesen bis 31. März 2001 die Erklärungen ausgefüllt zu retournieren.

Die Prüfung hat erst am 9. Mai 2001 begonnen, daher konnte er nur im Ausmaß der nicht selbst von ihm nach gemeldeten Umsatzsteuer für Juni 2000 und der bereits im Zuge der USt-Nachschau festgesetzten Umsatzsteuer für August 2000 eine Verkürzung der Jahresumsatzsteuer ernstlich für möglich halten.

Diesbezüglich konnte somit der Rechtsansicht des Spruchsenates nicht gefolgt werden, nach Ansicht des Berufungssenates ist die rechtliche Würdigung im Einleitungsbescheid hinsichtlich eines Tatverdachtes nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG richtig (strafbestimmende Wertbeträge in € 6/2000 316,93, 8/2000 1.453,46).

In der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat am 18. Oktober 2005 (Seite 107 des Strafaktes) hat der Bw. ausdrücklich die Höhe des für den Monat August 2000 geschätzten Betrages bestritten. Dazu ist zunächst festzuhalten, dass Schätzungen für davor liegende Voranmeldungszeiträume des Jahres 2000 mit 15.000,00 S/Monat in Rechtskraft erwachsen und unbekämpft einem gegen den Bw. abgehaltenen Finanzstrafverfahren zu Grunde gelegt worden sind. Es war daher nachvollziehbar, dass der Prüfer mangels Vorlage von Unterlagen eine Schätzung mit 20.000,00 S vorgenommen hat. Zugestanden wird jedoch, dass nach den Buchhaltungsunterlagen in den Monaten 4-7/2000 durchschnittlich 38.000,00 S an Vorsteuern angefallen sind und im Schätzungsweg nur ein Betrag von 22.000,00 S angesetzt wurde. Unter Berücksichtigung der Einwendungen des Bw. wird für die Zwecke des Strafverfahrens von einer für ihn günstigeren Schätzung der Vorsteuern in der Höhe der in den Vormonaten durchschnittlich angefallenen Vorsteuern ausgegangen und für den Monat 8/2000 ein strafbestimmender Wertbetrag von nur 4.000,00 S (290,69 €) angesetzt.

Zu den verbleibenden Beträgen ist zu ergänzen, dass sich das Mehrergebnis der Betriebsprüfung ausdrücklich auf den Zeitraum 1-12/2000 bezogen hat und lediglich aus Verwaltungsvereinfachung die Buchung für den Monat 12/2000 vorgenommen wurde. Es wurden darüber hinausgehend keine weiteren Feststellungen getroffen, die die neuerliche Zuschätzung im Rahmen der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen untermauern könnten,

offensichtlich ist das Referat diesbezüglich dem Irrtum erlegen, dass die Prüfungsfeststellungen nicht für das Jahr 2000 übernommen worden seien.

Somit liegt nach Ansicht des Berufungssenates hinsichtlich des Zeitraumes 1-12/2000 der objektive Tatbestand der versuchten Verkürzung der Jahresumsatzsteuer im Ausmaß von 4.714,58 € (64.874,00 S) vor und ist hinsichtlich des Mehrbetrages von 8.857,06 € auf Grund der Jahresschätzung mit Einstellung des Verfahrens nach §§ 157, 136 FinStrG vorzugehen.

Für das Jahr 2001 wurde am 29. Mai 2001 (Ergebnis der Betriebsprüfung) eine Festsetzung für die Monate Jänner und Februar 2001 mit 13.500,00 S vorgenommen.

Für den Zeitraum März bis Mai wurden wiederum keine Voranmeldungen eingereicht und keine Vorauszahlungen geleistet, daher erging zunächst am 14. September 2001 eine Schätzung mit 63.000,00 S.

Die Voranmeldungen für die Monate 6-8/2001 wurden verspätet eingereicht und die Zahllasten nicht beglichen: 6/01: 4.233,00 S, 7/2001: 14.079,00 S, 8/2001: 1.515,00 S.

Am 21. Jänner 2002 fand sodann eine Umsatzsteuersonderprüfung für die Monate März 2001 bis November 2001 statt.

Wiederum wurden die innergemeinschaftlichen Erwerbe überprüft und festgestellt, dass größere Differenzen zwischen der Buchhaltung und den Erwerben laut Mehrwertsteuerinformationssystem bestanden. Den im Zeitraum 4-9 verbuchten innergemeinschaftlichen Erwerben von 320.341,94 S stand ein Betrag laut MIAS von 527.939,00 S gegenüber (Seite 11 des Arbeitsbogens 206009/02). Der bisher nicht erfasste Wareneinkauf wurde mit einem Rohaufschlag von 30 % hochgerechnet und in Form einer Zuschätzung der Umsatzsteuer unterzogen.

Für den Zeitraum 6-9/2001 wurde am 24. Jänner 2002 ein Nachforderungsbetrag von 1.359,57 € verbucht und für 3-5/2001 am 29. Jänner 2002 eine berichtigende Buchung zum vorhergehenden Schätzungsbescheid vorgenommen, sodass für diesen Zeitraum ein strafbestimmender Wertbetrag von 2.179,75 € verbleibt.

Für die Monate Oktober und November wurden verspätet am 21. Jänner 2002 Voranmeldungen eingereicht, aber die Zahllasten in einem beglichen (Oktober 327,03 €, November 545,05 €), daher liegt diesbezüglich eine wirksame Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG vor. An Hand des im Zuge der Prüfung übergebenen Belegmaterials wurde sodann eine Festsetzung mit 1.547,78 € vorgenommen.

Die Jahreserklärungen 2001 wurden am 1. Februar 2002 an die KEG versandt, Abgabefrist für die Jahreserklärung war der 31. März 2002. Wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung wurden die Besteuerungsgrundlagen durch das Referat geschätzt, was zu einer weiteren Abgabennachforderung in der Höhe von 958,06 € führte.

Die Prüfungsergebnisse der Umsatzsteuernachschaun lagen alle vor der Frist zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung bereits vor, daher konnte der Bw. eine Verkürzung der Jahresumsatzsteuer nicht mehr ernstlich für möglich halten. Nach Ansicht des Berufungssenates liegt demnach für die Monate 1 bis 11/2001 – wie auch im Einleitungsbescheid angeführt – ein Vergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG mit einem strafbestimmenden Wertbetrag von 7.636,60 € vor.

Der übersteigende Betrag von 958,06 € könnte als versuchte Abgabenhinterziehung angesehen werden, dagegen spricht jedoch, dass für den Monat Dezember 2001 eine Gutschrift in der Höhe von 805,72 € erklärt wurde und keine Feststellung eines nicht erfassten Wareneinganges für diesen Monat vorliegt. In dubio ist diese Zuschätzung als strafrechtlich nicht relevant zu qualifizieren.

Am 11. Juni 2002 wurde eine weitere Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum Dezember 2001 bis April 2002 abgehalten, wobei zuvor lediglich die Voranmeldungen für Dezember 2001 und Februar 2002 (Zahllast 521,38 € gemeldet und entrichtet am 15.4.2002) vorlagen.

Zu Prüfungsbeginn war bereits bekannt, dass die Y.KEG mit 18. Februar 2002 die Tätigkeit eingestellt hat.

Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG wird, wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt (Selbstanzeige). Eine Selbstanzeige ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

Abs. 2: War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgaben- oder Monopolvorschriften entsprechend entrichtet werden. Werden für die Entrichtung Zahlungserleichterungen gewährt, so darf der Zahlungsaufschub zwei Jahre nicht überschreiten; diese Frist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Betrages an den Anzeiger zu laufen.

Abs. 3: Straffreiheit tritt nicht ein, a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren, b) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits

ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung einer Tat, durch die Zollvorschriften verletzt wurden, unmittelbar vorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder c) wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird.

Bei Prüfungsbeginn wurde zwar hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlung für Februar 2002 Selbstanzeige erstattet und der geschuldete Mehrbetrag (495,79 €) bekannt gegeben, da jedoch eine Entrichtung im Sinne der Abgabenvorschriften unterblieben ist, kommt der Selbstanzeige nach § 29 Abs. 2 FinStrG keine strafbefreiende Wirkung zu.

Die Nachforderungsbeträge an Umsatzsteuer für Jänner 2002 1.266,71 € und Februar 2002 495,79 € wurden am 14. Juni 2002 festgesetzt.

Wiederum waren die tatsächlich angefallenen Beträge lang vor der Frist zur Einreichung der entsprechenden Jahreserklärung der Abgabenbehörde bekannt und konnte der Bw. daher im Falle einer Schätzung nicht damit rechnen, dass er eine Verkürzung der Jahresumsatzsteuer bewirken könnte.

Es wird daher durch den Berufungssenat auch diese beiden Monate betreffend der Rechtsansicht laut Einleitungsbescheid gefolgt und die Unterlassung der Meldung und Entrichtung als Vergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG angesehen.

Lohnabgaben:

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber 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. Die Lohnsteuer von Bezügen (Löhnen), die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat ausbezahlt werden, gilt als Lohnsteuer, die im vorangegangenen Kalendermonat einzubehalten war.

Zur nicht fristgerechten Entrichtung der lohnabhängigen Abgaben für 4-6/2000, 5,6/2001 und 1/2002 liegt ein Teilgeständnis und mangels Bekämpfung in der Schuldberufung Teilrechtskraft vor, eine Berücksichtigung hat demnach nur im Rahmen der Strafberufung zu erfolgen.

Einkommensteuer:

Die im Zuge der Betriebsprüfung errechneten Umsatzzuschätzungen wurden als Basis zur Berechnung der Einkommensteuerverkürzungen herangezogen, wobei in den Jahren 1997 und 1998 vor Prüfungsbeginn bereits bescheidmäßige Festsetzungen auf Grund unrichtiger

Jahreserklärungen erfolgt waren, somit eine vollendete Abgabenhinterziehung vorliegt (1997 umgerechnet 116,27 € und 1998 1.605,70 €).

Dem Berufungsvorbringen, der Verlustvortrag aus dem Jahr 1997 möge in den nachfolgenden Jahren angerechnet werden, ist zu entgegnen, dass sich nach den Feststellungen der Betriebsprüfung für das Jahr 1997 eben kein Verlust sondern ein zu verteilender Gewinn in der Höhe von 37.500,00 S (Seite 4, Punkt 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung) ergeben hat.

Für die Jahre 1999 und 2001 lagen zuvor keine Einkommensteuerfestsetzungen vor, demnach ist der Versuch einer Abgabenhinterziehung gegeben (1999: 1.882,52 € und 2001: 63,73 €).

Im Punkt B b des Spruchsenatserkenntnisses wird irrtümlich das Jahr 2000 angeführt, dies deckt sich jedoch nicht mit dem richtigen Einleitungsbescheid und der Aktenlage, daher war der Spruch auch in diesem Punkt zu berichtigen.

Zu Punkt C des angefochtenen Erkenntnisses ist auszuführen, dass betreffend die Jahre 1997 und 1998 zunächst auf Grund der eingereichten Erklärungen Arbeitnehmerveranlagungen durchgeführt wurden. Daraus ergibt sich, dass hinsichtlich der Nachforderungsbeträge aus dem Ergebnis der Betriebsprüfung bei der Y.KEG eine vollendete Abgabenhinterziehung anzunehmen ist, wobei dem Einleitungsbescheid zu folgen ist, dass der Bw. eine Beitragstäterschaft zu verantworten hat, da er nicht unmittelbar für die Einreichung der Erklärungen zuständig war, sondern M.C. zur Abgabe unrichtiger Erklärungen bestimmt hat.

Gemäß § 11 FinStrG begeht nicht nur der unmittelbare Täter das Finanzvergehen, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen, oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt.

Für das Jahr 1999 lag vor Bekanntwerden der Prüfungsfeststellungen noch keine Jahresveranlagung vor, der Termin zur Einreichung einer Einkommensteuererklärung war jedoch bereits vorbei, daher liegt diesbezüglich ein Beitrag zu einer versuchten Abgabenhinterziehung vor. Der Bescheid vom 28. Juni 2001 mit einer Abgabennachforderung von 81.737,00 S wurde jedoch im Jahr 2003 nochmals berichtigt, daher beträgt der strafbestimmende Wertbetrag lediglich 5.576,70 €.

1997: 126,96 €, 1998: 1.815,15 €, 1999: 5.576,70 €.

Die Y.OEG wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2. Oktober 1997 gegründet, am 11. April 2000 auf Y.KEG geändert und am 18. Februar 2003 nach einer Konkursabweisung vom 19. Juli 2002 amtswegig gelöscht.

Der Bw. fungierte ab Gründung als unbeschränkt haftender Gesellschafter.

In dieser Funktion war er verpflichtet für die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften, die fristgerechte Meldung und Entrichtung der Selbstberechnungsabgaben, die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung und die Einreichung richtiger Jahressteuererklärungen Sorge zu tragen.

Hinsichtlich der verspäteten Weitergabe von Buchhaltungsunterlagen an die Steuerberatungskanzlei und die Unterlassung der fristgerechten Entrichtung von Selbstberechnungsabgaben hat er sich im erstinstanzlichen Verfahren weitestgehend geständig verantwortet.

Seinem Vorbringen, erst im Mai oder Juni 2001 durch den neuen Steuerberater D.F. über die "Funktion der Umsatzsteuervorauszahlungen" aufgeklärt worden zu sein, (Seite 85 des Strafaktes, Niederschrift mündliche Verhandlung des SpS vom 11. Jänner 2005) kann nicht gefolgt werden, da bereits im Mai 2000 eine erste Umsatzsteuersonderprüfung bei der Y.KEG abgehalten worden war und der Bw. mit Strafverfügung vom 5. Juli 2000 wegen des Finanzvergehens nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG betreffend Umsatzsteuervoranmeldungen der Jahre 1999 und 2000 bestraft wurde, zudem sind im Umsatzsteuerakt erliegenden Umsatzsteuervoranmeldungen der Jahre 1997 und 1998 durchwegs fristgerecht eingebracht worden und tragen die Unterschrift des Bw., was ebenfalls für eine Kenntnis des Bw. von den gesetzlichen Terminen spricht. Die Fälligkeit der ersten in diesem Verfahren inkriminierten Umsatzsteuervoranmeldung für Juni 2000 liegt außerdem nach dem Beginn der Umsatzsteuernachschau, der Bw. ist somit in Kenntnis der Verpflichtung zur fristgerechten Einreichung von Voranmeldungen und Entrichtung von Vorauszahlungen wiederum säumig geblieben. Er hat daher um die Verkürzung gewusst und sich durch die verspätete Übergabe von Unterlagen an die Steuerberatungskanzlei auch mit der Nichteinreichung von Meldungen zu den gesetzlichen Terminen abgefunden. Dazu wurde jedoch im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat Schuldeinsicht erlangt und im Schlussplädoyer ein Geständnis abgelegt.

Hauptstreitpunkt sind die Feststellungen der Betriebsprüfung zu einer Schätzungsberechtigung hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen bei Umsatzsteuer und Einkommensteuer. Dazu ist auf die schlüssigen und glaubwürdigen Angaben des Betriebsprüfers H.A. zu verweisen, der in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat am 18. Oktober 2005 als Zeuge befragt wurde und dem Protokoll auch seine Stellungnahme zur Berufung im Abgabenverfahren beigelegt hat.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Abs. 2: Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Abs. 3: Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach der Bestimmung des § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. § 184 Abs. 3 leg.cit. normiert, dass ferner zu schätzen ist, wenn Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Betreffend der Wahl der Schätzungsmethode im Allgemeinen, respektive die Höhe der Schätzung im Speziellen, verbleibt eingangs festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Ziel der Schätzung darin besteht, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (VwGH v. 28.5.2002, 99/14/0021, VwGH v. 2.7.2002, 2002/14/0003).

Nach Seite 20 des Arbeitsbogens 102031/01 zur Betriebsprüfung sind im Prüfungszeitraum die höchsten Auffälligkeiten für das Jahr 1999 festzustellen. Für dieses Jahr wurden zunächst lediglich Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Jänner bis Juli eingereicht, welche vom zuständigen Referat als Basis für eine Jahresveranlagung im Schätzungsweg herangezogen wurden, der geschätzte Umsatz wurde in der Höhe von 2.149.057,33 S angenommen, während aus der vorgelegten Saldenliste im Zuge der Prüfung ein Umsatz von 3.624.022,26 S ersichtlich war. Zugleich wurde aus den eingereichten Daten ein 10 %iger innergemeinschaftlicher Erwerb von 462.244,65 S angenommen, dem ein Betrag laut Saldenliste von 1.259.533,87 S, laut Buchhaltung von 1.469.088,64 S und laut MIAS von 1.579.690,00 S gegenübersteht. Der Bw. hat demnach der Abgabenbehörde nur einen äußerst geringen Anteil der erzielten Umsätze einbekannt und eine viel zu niedrige Schätzung vornehmen lassen. Die Differenz zwischen den innergemeinschaftlichen Erwerben laut Buchhaltung und MIAS-Abfrage beträgt im Jahr 1999 108.475,36 S. In den anderen Betriebsprüfungsjahren sind keine Differenzen festgestellt worden. Von den 9 Lieferanten im Jahr 1999 scheinen 6 Lieferanten auch in der Liste für das Jahr 2000 wieder auf. Die größeren Lieferanten, M.GesmbH und C. haben sowohl im Jahr 1999 als auch 2000 Lieferungen vorgenommen, M.GesmbH schon ab dem Jahr 1998. Es erscheint somit als reine Schutzbehauptung, dass die UID-Nummer des Bw. missbräuchlich verwendet worden sein

soll, da bei den kleineren Lieferanten kein Bezug in der fraglichen Größenordnung erfolgt ist, der Einwand erstmals im Strafverfahren vorgebracht, aber niemals hinsichtlich eines der beiden in Frage kommenden Lieferanten konkretisiert wurde und keine entsprechenden Rechnungen zur Überprüfung dieses Einwandes in der Firma vorlagen oder in dem Berufungsverfahren gegen die Abgabenbescheide vorgelegt werden konnten (siehe Aussage des Prüfers vor dem Spruchsenat, Seite 111 des Strafaktes).

Im Zuge der im Jänner 2002 für die Monate 3-11/2001 durchgeführten Umsatzsteuernachschau sind gleich gelagerte Buchhaltungsmängel festzustellen gewesen. Im Zeitraum 4-9/2001 lag ein bisher nicht verbuchter innergemeinschaftlicher Erwerb in der Höhe von 207.597,06 S vor, eine Aufbuchung des Belegwesens war vor Prüfungsbeginn nicht erfolgt und Kassaminusstände wurden erneut durch "Kredit eines Bruders" 10.000,00 S am 22.11.2001 (Seite 15 des Arbeitsbogens 206009/02) und "Kredit des B." (Nachname nicht genau leserlich) 50.000,00 S am 2.10.2001 ausgeglichen. In diesen Zeiträumen scheinen als Lieferanten die Firma M.GesmbH und A.C. auf, wobei das Gros der Lieferungen von der Firma M.GesmbH vorgenommen wurde.

Der Umstand, dass in 5 Jahren Lieferungen von der Firma M.GesmbH bezogen wurden und in zwei nicht aufeinanderfolgenden Jahren 1999 und 2001 Differenzen festzustellen sind, spricht ebenfalls gegen eine missbräuchliche Verwendung einer UID-Nummer, da jemand der widerrechtlich die UID-Nummer einer anderen Firma einsetzt, sicherlich nicht ein Jahr Pause zwischen missbräuchlich bezogenen Lieferungen eingelegt hätte. Die denkfolgerichtige Erklärungsmöglichkeit liegt demnach nur in der unvollständigen Erfassung der Lieferungen in der Buchhaltung der KEG und der mangelhaften Aufzeichnung der Rechnungseingänge und der erzielten Umsätze.

Das Vorbringen, es sei ein Lager angelegt worden, ist bereits im Zuge der Berufung gegen die Abgabenbescheide nach der Betriebsprüfung erstattet worden. Damals wurde ein Lager mit geschätzten 600.000,00 S beziffert, nunmehr im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat sogar von einem Lager im Ausmaß von 800.000,00 S gesprochen worden. Dazu ist aus den im Umsatzsteuerakt erliegenden Dauerbelegen anzuführen, dass mit 9. Juni 1999 eine weitere Betriebsstätte eröffnet wurde, was auch in einem sprunghaften Anstieg des Umsatzes zwischen den Jahren 1998 und 1999 seinen Niederschlag findet, von der Existenz eines Lagers bei Auflösung des Betriebes ist jedoch in der Aktenlage nichts zu finden.

Der Prüfer hat in seiner Stellungnahme vom Dezember 2001 (Seite 125 ff des Strafaktes) dazu ausgeführt, dass zahlreiche Buchführungsmängel vorgelegen seien, so seien die Losungsermittlungen durch Kassasturz erfolgt, obwohl eine Registrierkasse vorhanden gewesen sei. Die Kassaberichte seien mit leicht entfernbaren Schreibmitteln geführt und die Eintragungen unleserlich gemacht und auslackiert worden. Darlehenshingaben seien nicht hinreichend belegt und innergemeinschaftliche Erwerbe nicht vollständig erfasst worden.

Im Hinblick auf diese Mängel sei eine Schätzungsberechtigung gegeben, wobei dem Vorbringen, es sei ein Lagerbestand eingerichtet worden, nicht gefolgt werden könne, da sich im ersten Prüfungsjahr sogar ein negativer Rohaufschlag aus den vorgelegten Unterlagen ergeben habe. Der Wareneinkauf hätte sich demnach in einem weitaus höheren Maß als rund 273.000,00 S bewegen müssen. Es könne auch nicht angenommen werden, dass ein Unternehmen, welches mit Gewinnerzielungsabsicht wirtschaftete und das den Lebensunterhalt des Gesellschafters decken solle, mit dermaßen geringen Aufschlägen agiere, zumal aus den laufenden Einnahmen auch sämtliche Ausgaben getätigt worden sein sollten.

Weiters ist aus dem Arbeitsbogen 203069/2002 zur Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum Dezember 2001 bis April 2002 festzustellen, dass bei Prüfungsbeginn am 11. Juni 2002 bereits bekannt gewesen ist, dass der Betrieb mit Ende Februar 2002 beendet worden war. Der Verteidiger hat nach Tz 2 des Prüfungsberichtes dazu angegeben, dass der Betrieb aufgegeben worden sei und die Waren abverkauft worden seien, zu etwaigen Entnahmen fehlten die Belege. Ob Ablösen vereinnahmt worden seien, entziehe sich seiner Kenntnis, an Hand der übergebenen Belege habe er keine diesbezüglichen Feststellungen treffen können. Mit 28. Februar 2002 seien Anlagen in der Höhe von 3.960,00 € brutto verkauft und der Erlös erfasst worden. Eine Rechnung gebe es dazu nicht. Auffällig erschien der Prüferin lediglich, dass die letzte Tageslosung am 18. Februar 2002 ermittelt worden war und der Kassastand bei Geschäftsabschluss bei 4.028,44 € lag und dieses Geld bis 28. Februar 2002 in der Kassa verblieben war und mit diesem Tag der Erlös aus dem Anlagenverkauf und die Bezahlung von Rechnungen zu einem weiteren abschließenden Kassabericht geführt habe. Die vorgelegten Berechnungen zu den Voranmeldungszeiträumen Jänner bis April 2002 wurden als richtig befunden.

In diesem Prüfungsbericht wird mit keinem Wort erwähnt, dass bei Geschäftsauflösung ein Warenlager bestanden haben solle. Der Abverkauf eines Warenlagers in der angegebenen Größenordnung von 600.000,00 S bis 800.000,00 S fände auch in den erklärten Umsätzen keinen erkennbaren Niederschlag.

<i>Jahr</i>	<i>Umsatz</i>	<i>20 %</i>	<i>10 %</i>
<i>1999 laut Bp</i>	<i>4.541.000,00</i>	<i>454.100,00</i>	<i>4.086.900,00</i>
<i>2000 geschätzt im September 2002</i>	<i>7.200.000,00</i>	<i>850.000,00</i>	<i>6.350.000,00</i>
<i>2001 geschätzt an Hand der UVA-Prüfungen</i>	<i>4.219.439,00</i>	<i>311.552,16</i>	<i>3.907.886,63</i>
<i>2002 geschätzt</i>	<i>48.010,00 €</i>	<i>4.336,90 €</i>	<i>43.673,11 €</i>

Die gemeldeten und in den Prüfungsjahren im Zuge der Prüfungsfeststellungen errechneten Beträge liegen 2000 um 8.857,06 € (Gesamtzahllast) und 2001 958,48 € (Gesamtzahllast) niedriger (siehe strafrechtliche Würdigung oben), daher ist eindeutig davon auszugehen, dass das Jahr 1999 das umsatzstärkste Jahr war und keinerlei Glaubhaftmachung einer Lagerhaltung und eines Lagerabverkaufes in der genannten Größenordnung gegen Beendigung der Tätigkeiten der KEG gegeben ist.

Die mangelhafte Führung der Buchhaltung in Zusammenhang mit der ungewöhnlichen und unglaublichen Gebarung bezüglich zinsenloser und rückzahlungsvereinbarungsfreier Darlehensgewährungen durch M.M. und B.B. (Seiten 55-58 des Arbeitsbogens 102031/01, Kassabericht mit dem Vermerk eines Darlehens von 32.000,00 S Seite 15) in einer Größenordnung, die von diesen Personen nach ihren Einkommens- und Vermögensverhältnissen kaum erbracht werden konnte, zur Abdeckung von Kassaminusständen und einem aus den Buchhaltungsunterlagen errechenbaren Rohaufschlag von unter einem Drittel des niedrigsten Rohaufschlages laut Brancheninformationssystem, berechnete die Abgabenbehörde zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen.

Diese Schätzung ist fundiert und kann unbedenklich auch für Zwecke des Strafverfahrens übernommen werden. Der Einwand, dass die UID-Nummer des Bw. missbräuchlich verwendet worden sei, ist durch nichts belegt und ist, wie an Hand der Aufzeichnungen in den Arbeitsbögen oben dargestellt wurde, als reine Schutzbehauptung zu sehen. Der Umstand, dass erst im Laufe des Strafverfahrens dieser Missbrauch vorgebracht wurde und das von dem Prüfer bildhaft geschilderte Verhalten des steuerlichen Vertreters im Rahmen der Prüfung bei Vorlage der MIAS-Abfragen hinsichtlich des Vorliegens von Schwarzeinkäufen als einzig erklärbare Ursache für die Buchhaltungslücken, lassen nur diesen Schluss zu (Seiten 110 bis 113 des Strafaktes).

Wer Anlass zu einer Schätzungsberechtigung liefert, hat nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die naturgegebene Ungenauigkeit einer Schätzung zu tragen.

Die Schätzung wurde mit dem untersten Wert laut Brancheninformationssystem vorgenommen, die unkonkreten, bzw. aus der Aktenlage widerlegbaren Einwände gegen die Höhe der Schätzung waren nicht geeignet eine Grundlage für ein Abgehen hinsichtlich einer Übernahme für die Zwecke des Strafverfahrens zu bieten.

Der Sachverhalt scheint im Hinblick auf die obigen Ausführungen zu den Lieferanten hinreichend geklärt, dass im Rahmen der freien Beweiswürdigung von einer Schutzbehauptung ausgegangen werden kann und der Beweisantrag auf weitere Erhebungen bei den Lieferanten abgewiesen werden konnte.

So verhält es sich auch mit dem Antrag, Feststellungen zu einer Lagerhaltung zu treffen. Dieser Antrag war gleichfalls abzuweisen, da ja nicht einmal der Verteidiger im Zuge der USt-Nachschau im Jahr 2002 von einem Lagerabverkauf gesprochen hat, keinerlei Belege vorliegen und zudem ein Lagerabverkauf in der genannten Größenordnung nicht in den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen zur Erlösermittlung Deckung findet.

Die Einkommensteuerfestsetzungen basieren auf den Umsatzzuschätzungen, wenn die Frage der Zuschätzung bejaht wird, ergibt sich folgerichtig auch, dass die Einkommensteuer der betroffenen Zeiträume zu niedrig erklärt wurde. Dazu ist ergänzend festzuhalten, dass es eben auch nicht zugetroffen haben kann, dass der Bw. in der Lage gewesen sein sollte in den gegenständlichen Jahren mit dem erklärten Umsatz und Einkommen den Lebensunterhalt seiner Familie zu bestreiten.

Ein Berufungssenat des Unabhängigen Finanzsenates ist weisungsfrei und mit zwei hauptberuflichen, weisungsfreien und unabhängigen, Mitgliedern besetzt, die von ihrer Berufsausbildung her die Qualifikation aufzuweisen haben, abgaben- und finanzstrafrechtliche Sachverhalte klären und bewerten zu können, daher war der Beweisantrag auf Befassung eines unabhängigen gerichtlich beeideten Sachverständigen abzuweisen.

Bei einem derartig mangelhaften Buchhaltungswesen und der in der mündlichen Verhandlung wiederum durch die Wortmeldung: "Er habe Geschäfte geführt und wisse gar nichts von Gesetzen" zur Schau gestellten, ausgesprochen gleichgültigen Einstellung des Bw. zur Wahrnehmung steuerlicher Verpflichtungen scheint es dem Senat als erwiesen, dass er die ihm zur Last gelegten Abgabenverkürzungen vorsätzlich bewirkt hat. Er wusste, wie er letztlich durch seinen Verteidiger im Schlussplädoyer zugestehen ließ, um die gesetzlichen Termine zur Meldung und Entrichtung von Selbstberechnungsabgaben und hat es dennoch unterlassen entsprechende Voranmeldungen einzureichen, monatliche Zahlungen zu leisten, Umsatzsteuerjahreserklärungen abzugeben, für die Erfassung aller Umsätze im Rechenwerk

Sorge zu tragen und Einkommensteuer in der richtigen Höhe offen zu legen, sowie Lohnabgaben fristgerecht abzuführen. Es ist ihm daher Wissentlichkeit hinsichtlich der bewirkten Abgabenverkürzungen anzulasten.

Es verbleibt ein strafbestimmender Wertbetrag nach § 33 FinStrG in der Gesamthöhe von 37.315,71 € und nach § 49 FinStrG in der Höhe von 781,56 €. Daraus ergibt sich ein Strafraumen von rund 75.000,00 €. Der Spruchsenat wertete das teilweise Geständnis, die Tatsache, dass es teilweise beim Versuch geblieben ist und die teilweise Schadensgutmachung als mildernd, als erschwerend die Vorstrafe und den raschen Rückfall sowie die Wiederholung der strafbaren Handlungen über einen längeren Zeitraum.

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

Gemäß § 23 Abs. 2 FinStrG sind die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen, wobei im Übrigen die §§ 32 bis 35 des Strafgesetzbuches gelten.

Gemäß § 23 Abs. 3 FinStrG sind bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen.

Der Berufungssenat erachtet nunmehr nach teilweiser Einstellung des Verfahrens bei Abwägung der Strafzumessungsgründe und Berücksichtigung des Teilgeständnisses, der überlangen Verfahrensdauer und des langen Zurückliegens der Tat 12.000,00 € dem Unrechtsgehalt der Tat und dem Verschulden des Bw. angemessen. Gemäß § 20 FinStrG wird die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 12 Tagen bestimmt.

Bei der Strafmessung wurde die wirtschaftlich angespannte Lage des Bw. (Schuldenregulierungsverfahren) und die Sorgepflichten für eine berufstätige Gattin und vier Kinder berücksichtigt.

Die Kosten des erst- und zweitinstanzlichen Finanzstrafverfahrens betragen gemäß § 185 FinStrG 363,00 €."

Dagegen richtete sich die Verwaltungsgerichtshofbeschwerde des Bw. vom 18. August 2009.

Der Verwaltungsgerichtshof hat der Beschwerde stattgegeben und die Berufungsentscheidung mit Erkenntnis vom 17. Oktober 2012 aufgehoben, da er die Höhe eines geschätzten Rohaufschlages von 30 % nicht als für Zwecke des Strafverfahrens mit der in der Berufungsentscheidung angeführten Begründung übernehmbar hielt, und vermeinte, dass auch der Umstand, dass der Bw. keine ausreichenden Angaben über den Verbleib von Waren nach der Geschäftsauslösung gemacht habe, die belangte Behörde nicht von ihrer Verpflichtung entsprechende Feststellungen zu treffen, entbinde und der Ansicht war, dass

hinsichtlich der eingewendeten missbräuchlichen Verwendung der UID-Nummer des Bw. weitere Erhebungen im betreffenden Mitgliedsstaat beim liefernden Unternehmen zu tätigen gewesen wären.

Im zweiten Rechtsgang habe die Behörde Feststellungen zu einer allfälligen Strafbarkeitsverjährung zu treffen, wobei im Falle eines Schuldspruches gemäß Art. 6 Abs. 1 EMRK auf die lange Verfahrensdauer Bedacht zu nehmen sei.

In der mündlichen Verhandlung vom 5. März 2013 wurden keine weiteren Beweisanträge gestellt und kein neues Vorbringen erstattet. Der Bw. hielt erneut fest, seit dem Jahr 2002 unselbständig in einem Lebensmittelfachgeschäft tätig zu sein und gab sein momentanes Einkommen mit 1.100,00 € netto monatlich an. Wegen der Sorgepflichten für seine Ehefrau und vier Kinder sei er nicht in der Lage, die aus der Zeit der Unternehmensführung stammenden offenen Verbindlichkeiten zu begleichen.

Im zweiten Rechtsgang ist zunächst festzustellen, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 21. September 2009 zu 2009/16/0083 festgestellt hat, dass der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hinsichtlich der beiden Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und § 33 Abs. 1, 3 lit. a iV 13 FinStrG bei einer Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen keine Befugnis zur Auswechslung der "Sache" iSd § 161 Abs. 1 FinStrG zukomme.

"Dadurch, dass die belangte Behörde in diesem Fall die Beschwerdeführerin der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume der Jahre 1994 bis 1996 schuldig erkannt habe, während die Beschwerdeführerin mit dem vor der belangten Behörde bekämpften erstinstanzlichen Erkenntnis des Spruchsenates der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich dieser Zeiträume schuldig erkannt worden war, habe die Behörde den angefochtenen Bescheid insoweit mit Rechtswidrigkeit belastet."

Dieses Erkenntnis ist auch auf den Schuldspruch A c) der Berufungsentscheidung anzuwenden, da der Spruchsenat einen Schuldspruch nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a iV 13 FinStrG gefällt hat, nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nur die Richtigkeit dieses Schuldspruches zu überprüfen ist und der Umstand, dass hinsichtlich dieser Fakten ein Einleitungsbescheid mit einer Anlastung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG vorliegt, eben dazu führt, dass weiterhin erstinstanzlich ein diesbezügliches Verfahren offen ist.

Aus den bereits in der Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2008 geäußerten Überlegungen ist der Senat zum Schluss gekommen, dass in den unter Punkt A c) dieser

Entscheidung genannten Tatzeiträumen mit den genannten strafbestimmenden Wertbeträgen kein Vergehen der versuchten Verkürzung der Jahresumsatzsteuer vorliegt, daher war das mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 18. Oktober 2005 anhängig gemachte Verfahren nunmehr nach §§ 136, 157 einzustellen.

Zur Frage der Verfolgungsverjährung hinsichtlich der weiteren vom Schuldspruch des Erkenntnisses umfassten Vergehen ist festzustellen:

Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens 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 und 49a drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr und für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.

Abs. 3: Begeht der Täter während der Verjährungsfrist ein vorsätzliches Finanzvergehen, auf das § 25 oder § 191 StPO nicht anzuwenden ist, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen 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 der Staatsanwaltschaft, bei Gericht oder bei einer Finanzstrafbehörde geführt wird;

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 § 203 Abs. 1 StPO sowie die Fristen zur Zahlung eines Geldbetrages samt allfälliger Schadensgutmachung und zur Erbringung gemeinnütziger Leistungen samt allfälligem Tatfolgenausgleich (§§ 200 Abs. 2 und 3, 201 Abs. 1 und 3 StPO).

Abs. 5: Bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in Abs. 4 lit. c genannte Zeit verstrichen sind.

Seit der Novelle des Steuerreformgesetzes 2005, BGBl. I 2004/57 wirksam mit 5. Juni 2004 sind die nach § 31 Abs. 4 lit. c FinStrG angefallenen Zeiten bei der Berechnung der Frist zum Eintritt der absoluten Verjährung hinzuzurechnen.

Die Frage, ob hinsichtlich der Strafbarkeit eines Finanzvergehens Verjährung eingetreten ist, beantwortet sich auf Basis des im Entscheidungszeitpunkt geltenden Gesetzes, nach einer früheren Rechtslage nur dann, wenn unter deren Geltung die Verjährung bereits eingetreten war (vgl. OGH 11 Os 36/04, 13 Os 99/05s, 11 Os 130/07p), weil die Verjährung als

Strafaufhebungsgrund (eingehend Fuchs im Wiener Kommentar², Vorbemerkungen zu §§ 57 bis 60 [2007] Rz 1 ff, sowie § 57 [2007] Rz 9) die zunächst gegebene Strafbarkeit der Tat zu einem darauf folgenden Zeitpunkt durch Fristablauf beseitigt. Verjährungsbestimmungen entfalten somit eine strafbefreiende Wirkung nicht schon zur Tatzeit, sondern wesensmäßig erst mit Fristablauf. Demgemäß sind sie als potentiell den Entfall der Strafbarkeit bewirkende Normen zwar in den Günstigkeitsvergleich des § 4 Abs. 2 FinStrG einzubeziehen, vermögen die zu prüfende Rechtslage aber nur dann zu Gunsten des Täters zu beeinflussen, wenn das die Strafaufhebung aktualisierende Fristende auf einen Zeitpunkt fällt, zu dem die jeweilige Verjährungsnorm noch in Geltung ist (siehe FSRV/0071-L/05 vom 28.11.2008, FSRV/0130-W/09 vom 10.11.2009, VwGH vom 3.9.2008, 2008/13/0076).

Das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof wurde mit Antrag auf Verfahrenshilfe vom 22. Dezember 2008 anhängig und mit Erkenntnis vom 17. Oktober 2012 abgeschlossen.

Demnach ist zur Berechnung der absoluten Verjährung eine nach § 31 Abs. 4 lit. c FinStrG hinzuzurechnende Zeitspanne von rund 3 Jahren und 10 Monaten angefallen.

Die 10-jährige Frist des § 31 Abs. 5 FinStrG hätte hinsichtlich der Umsatzsteuerjahresverkürzung für das Jahr 1997 (die unrichtige bescheidmäßige Festsetzung erfolgte am 16. November 1998) nach Wirksamkeit des Steuerreformgesetzes 2005 geendet, daher ist die nach § 31 Abs. 4 lit. c FinStrG zu berechnende Zeitspanne von 3 Jahren und 2 Monaten hinzuzurechnen. Die Verjährung beginnt mit Zustellung des unrichtigen Bescheides, nachdem ein Bescheid jedoch zumeist wenige Tage nach Erlassung zugestellt wird, wird einfachheitshalber für die Berechnung der Verjährung vom Bescheiddatum ausgegangen.

Verjährungsbeginn 16. November 1998 + 13 Jahre und 10 Monate ergibt Mitte September 2012.

Die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 1998 wurde erst am 12. Jänner 2001 eingereicht, der unrichtige Bescheid stammt vom 28. Februar 2001. Verjährungsbeginn 28. Februar 2001 + 13 Jahre und 10 Monate ergibt Ende Dezember 2014.

Für das Jahr 1999 erging wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen am 1. März 2001 ein Schätzungsbescheid. Verjährungsbeginn 1. März 2001 + 13 Jahre und 10 Monate ergibt Anfang Jänner 2015.

Für das Jahr 2000 erging ebenfalls wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen am 3. September 2002 ein Schätzungsbescheid. Verjährungsbeginn 3. September 2002 + 13 Jahre und 10 Monate ergibt Juli 2016.

Hinsichtlich der lohnabhängigen Abgaben ist zu berücksichtigen, dass die Verjährungsfrist nie früher zu laufen beginnt, als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet. Der Verjährungsbeginn für die lohnabhängigen Abgaben für 4-6/2000 liegt daher beim Ablauf des Jahres 2000 + 13 Jahre und 10 Monate ergibt Ende Oktober 2014.

Der Verjährungsbeginn für die lohnabhängigen Abgaben für 5,6/2001 liegt beim Ablauf des Jahres 2001 + 13 Jahre und 10 Monate ergibt Ende Oktober 2015.

Der Verjährungsbeginn für die lohnabhängigen Abgaben für 1/2002 liegt beim Ablauf des Jahres 2002 + 13 Jahre und 10 Monate ergibt Ende Oktober 2016.

Der unrichtige Erstbescheid zur Einkommensteuer 1997 stammt vom 3. November 1999. Verjährungsbeginn 3. November 1999 + 13 Jahre und 10 Monate ergibt Anfang September 2013.

Der unrichtige Erstbescheid zur Einkommensteuer 1998 stammt vom 4. November 1999. Verjährungsbeginn 4. November 1999 + 13 Jahre und 10 Monate ergibt Anfang September 2013.

Die Einkommensteuerfestsetzung für 1999 erfolgte am 3. Oktober 2001 im Schätzungsweg. Verjährungsbeginn 3. Oktober 2001 + 13 Jahre und 10 Monate ergibt Anfang August 2015.

Die Einkommensteuerfestsetzung für 2001 erfolgte am 28. Jänner 2003 im Schätzungsweg. Verjährungsbeginn 28. Jänner 2003 + 13 Jahre und 10 Monate ergibt Ende August 2016.

Hinsichtlich der angelasteten Beteiligungstäterschaft bei Einreichung unrichtiger Erklärungen zur Einkommensteuer für M.C. ist festzustellen, dass der aufgrund der Arbeitnehmerveranlagung 1997 erlassene Erstbescheid am 15. September 1999 ergangen ist. Verjährungsbeginn 15. September 1999 + 13 Jahre und 10 Monate ergibt Anfang Mitte Juli 2013.

Der Erstbescheid zur Einkommensteuer 1998 ist am 1. Oktober 1999 ergangen. Verjährungsbeginn 1. Oktober 1999 + 13 Jahre und 10 Monate ergibt 1. August 2013.

Der Erstbescheid zur Einkommensteuer 1999 ist am 28. Juni 2001 ergangen. Verjährungsbeginn 28. Juni 2001 + 13 Jahre und 10 Monate ergibt Ende April 2015.

Demnach ist das Verfahren betreffend den Schuldspruch zu Punkt A a) des Spruchsenatserkenntnisses wegen Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 1997 in der Höhe von 1.031,66 € wegen Eintrittes der absoluten Verjährung einzustellen gewesen.

Ausgenommen den Schuldspruch unter A c) des bekämpften Erkenntnisses betreffen die Anlastungen allesamt die Feststellungen von abgabenbehördlichen Prüfungen, die infolge mangelhafter Buchhaltungsunterlagen und Differenzen zwischen der Buchhaltung des Unternehmens und den Erwerben laut Mehrwertsteuerinformationssystem zu Umsatzzuschätzungen geführt haben.

Der Verwaltungsgerichtshof ist in seinem Erkenntnis der Beweiswürdigung des Berufungssenates nicht gefolgt und hat vermeint, dass die Angaben des Bw., er habe in den Prüfungsjahren ein Lager aufgebaut, Glauben geschenkt werden könnte. Die Behauptung, die UID-Nummer des Bw. sei von einem Dritten missbräuchlich verwendet worden, sei nach Ansicht des VwGH auch nur dadurch zu entkräften, dass Erhebungen zu den getätigten Lieferungen direkt bei den ausländischen Lieferanten vorzunehmen seien.

Konkrete Feststellungen zu einer Lagerhaltung bzw. zur Größe eines Lagers des Unternehmens des Bw. waren bereits im Zuge der Prüfung nicht zu treffen, da das Unternehmen die Tätigkeit eingestellt hat und weitere Erhebungen bei den ausländischen Lieferanten sind wegen des langen Zurückliegens der Tatzeiten und nicht mehr bestehenden Belegaufbewahrungsverpflichtungen ebenfalls undurchführbar, daher war das Verfahren in dubio pro reo mangels Nachweisbarkeit der Verkürzungen einzustellen.

Damit verbleibt allein der Schuldspruch wegen der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu Punkt A c) des Erkenntnisses mit einem strafbestimmenden Wertbetrag von 781,56 €.

Dazu hat sich der Bw. stets schuldig bekannt.

Gemäß § 25 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde von der Einleitung oder von der weiteren Durchführung eines Finanzstrafverfahrens und von der Verhängung einer Strafe abzusehen, wenn das Verschulden des Täters geringfügig ist und die Tat keine oder nur unbedeutende Folgen nach sich gezogen hat. Sie hat jedoch dem Täter mit Bescheid eine Verwarnung zu erteilen, wenn dies geboten ist, um ihn von weiteren Finanzvergehen abzuhalten.

Ein strafbestimmender Wertbetrag von 781,56 € erfüllt die Kriterien der unbedeutenden Folgen einer Tat. Das Verschulden des Täters ist ebenfalls geringfügig. Er hat sich seither wohl verhalten und die gegenständlichen Taten liegen bereits mehr als ein Jahrzehnt zurück, daher konnte nach § 25 FinStrG von der Verhängung einer Strafe abgesehen werden.

Die mangelnde Strafwürdigkeit einer Tat gemäß § 25 Abs. 1 FinStrG ist als besonderer Strafausschließungsgrund im Sinne des § 83 Abs. 3 lit. c FinStrG anzusehen. Das

Finanzstrafverfahren muss daher mit Bescheid gemäß § 124 Abs. 1 FinStrG eingestellt werden, sofern es sich noch im Untersuchungsstadium befindet, sonst gemäß § 136 FinStrG.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 19. März 2013