



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat 2

GZ. FSRV/0100-W/05

## **Berufungsentscheidung**

Der Finanzstrafsenat 2 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Mag. Gerhard Groschedl sowie die Laienbeisitzer Herbert Frantsits und Dr. Jörg Krainhöfner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., vertreten durch Rechtsanwalt, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 18. August 2005 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Baden/Mödling vom 2. Juni 2005, SpS, nach der am 17. Jänner 2006 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, der Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin M. durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird stattgegeben, das angefochtenen Erkenntnis in seinem Schuldspruch Punkt 1) hinsichtlich Umsatzsteuer 1994 und in seinem Schuldspruch zu Punkt 2) hinsichtlich Kapitalertragsteuer 1994 und 1995 sowie im Strafausspruch und im Haftungsausspruch aufgehoben und im Umfang der Aufhebung in der Sache selbst erkannt:

Gemäß §§ 136, 157 FinStrG wird das gegen den Berufungswerber (Bw.) wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG geführte Finanzstrafverfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 1994 in Höhe von S 21.880,00, Kapitalertragsteuer 1994 in Höhe von S 24.485,00 und Kapitalertragsteuer 1995 im Höhe von S 22.422,00 eingestellt.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wird über den Bw. für die darüber hinaus weiter aufrecht bleibenden Teile des Schuldspruches zu den Punkten 1) und 2) des angefochtenen Erkenntnisses eine Geldstrafe in Höhe von € 4.800,00 und gemäß § 20 FinStrG eine für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 12 Tagen verhängt.

Gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG haftet die Fa. O-GmbH (vormals Fa. Z-GmbH) für die über den Bw. verhängte Geldstrafe im Umfang der Neufestsetzung.

Der Kostenausspruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses bleibt unverändert.

Darüber hinaus wird der Schuldspruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses dahingehend ergänzt, dass die nicht von der Einstellung betroffenen Verkürzungen an Umsatzsteuer 1995 bis 1998, Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 und Kapitalertragsteuer 1996 bis 1998 in der vom Spruchsenat festgestellten Höhe **vorsätzlich** bewirkt wurden.

### Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 2. Juni 2005, SpS, wurde der Bw. der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, weil er als Geschäftsführer der Fa. Z-GmbH

1) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Abgabe unrichtiger Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 1994 bis 1998 eine Verkürzung von Umsatzsteuer 1994 in Höhe von S 21.880,00, 1995 in Höhe von S 19.280,00, 1996 in Höhe von S 20.080,00, 1997 in Höhe von S 26.500,00 und 1998 in Höhe von S 11.400,00 sowie von Körperschaftsteuer 1995 in Höhe von S 34.651,00, 1996 in Höhe von S 36.510,00, 1997 in Höhe von S 45.105,00 und 1998 in Höhe von S 19.624,00 bewirkt habe; und weiters

2) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von die in § 96 EStG 1994 entsprechenden Kapitalertragsteueranmeldungen eine Verkürzung von Kapitalertragsteuer 1994 in Höhe von S 24.485,00, 1995 in Höhe von S 22.422,00, 1996 in Höhe von S 25.235,00, 1997 in Höhe von S 33.166,00 und 1998 in Höhe von S 10.018,00 bewirkt habe.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in der Höhe von € 7.200,00 und eine für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 18 Tagen verhängt.

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

Gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG wurde die Haftung der Fa. Z-GmbH für die über den Bw. verhängte Geldstrafe ausgesprochen.

Begründend wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass der Bw. in den Tatzeiträumen der für die abgabenrechtlichen Belange verantwortliche Geschäftsführer der Fa. Z-GmbH gewesen sei. Betriebsgegenstand sei ein Restaurant. Der Bw. beziehe ein Einkommen vom monatlich € 1.400,00, er habe Sorgepflichten für vier Kinder und sei finanzbehördlich unbescholten.

Im Jahr 2002 habe im Betrieb des Bw. eine Betriebsprüfung gemäß § 99 FinStrG stattgefunden, aufgrund der bei der Finanzbehörde vorliegenden Unterlagen der Verdacht bestehe, dass Schwarzeinkäufe getätigt und Getränkeumsätze nicht wahrheitsgemäß offen gelegt worden seien. Der Betriebsprüfung sei Kontrollmaterial der Brauereien X und Y vorgelegen, welches im Zuge von Hausdurchsuchungen bei den genannten Unternehmen sichergestellt worden sei. Die festgestellten und nicht erfassten Einkäufe seien unter Anwendung des von der Betriebsprüfung ermittelten durchschnittlichen Rohaufschlages von 208% auf Erlöse hochgerechnet worden, welche den erklärten Umsätzen zugerechnet worden seien. Die erklärten Wareneinkäufe der Jahre 1994 bis 1998 wurden um die bislang nicht verbuchten Einkäufe von Bier und alkoholischen Getränken erhöht. Die Umsatzerhöhungen hätten zu verdeckten Gewinnausschüttungen in dem oben angeführten Ausmaß geführt.

Weiters sei festgestellt worden, dass für das Objekt in B. nicht nur der Mietaufwand für das Geschäftslokal, sondern auch der für die private Wohnung betrieblich abgesetzt worden sei. Ein Sicherheitszuschlag sei bei der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages außer Ansatz geblieben.

Die Verantwortung des Bw. dahingehend, dass die Schwarzlieferungen nicht von ihm selbst, sondern von ungenannten Angestellten getätigt worden seien, könne nur als reine Schutzbehauptung angesehen werden. Der Bw. sei nicht nur Geschäftsführer und Eigentümer der Stammanteile, er sei auch derjenige, der in Österreich die Schulen besucht habe. Demgemäß sei er nicht nur aufgrund seiner Stellung im Unternehmen dominant, sondern allein schon aufgrund der Sprachkenntnisse und Kenntnisse der Gepflogenheiten in seinem nunmehrigen Heimatland.

Die festgestellten Schwarzumsätze und die Täterschaft des Bw. seien daher unbedenklich.

Da der Bw. diese Verkürzung zweifellos vorsätzlich bewirkt habe, wobei bedingter Vorsatz genüge, habe er das Tatbild auch subjektiv zu vertreten und sei sohin nach der angezogenen Gesetzesstelle schuldig zu erkennen.

Bei der Strafbemessung berücksichtigte der Spruchsenat als mildernd die finanzbehördliche Unbescholtenheit, die Sorgepflichten für vier Kinder und die Schadensgutmachung, als erschwerend hingegen die zweifache Begehung.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 18. August 2005, mit welcher ausschließlich gegen die Höhe der verhängten Geldstrafe sowie der daraus abgeleiteten Ersatzfreiheitsstrafe angefochten wird.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass der Spruchsenat als erschwerend die zweifache Begehung angesehen habe. Tatsache sei jedoch, dass lediglich eine einzige Tathandlung vorliege, nämlich der Schwarzeinkauf von Bier und alkoholischen Getränken in den Jahren 1994 bis 1998, der sowohl Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer sowie die Kapitalertragsteuer ausgelöst habe. Die nach dem verurteilenden Erkenntnis hinterzogenen Abgaben seien durch eine Tathandlung ausgelöst worden, sodass der Erschwerungsgrund einer zweifachen Begehung nicht vorliege. Es wäre auch unbillig, die aus einer Tathandlung folgende mehrfache Besteuerung, insbesondere in Richtung der Kapitalertragsteuer, als mehrfache Begehung zu unterstellen. Falle somit das Argument der zweifachen Begehung als erschwerend weg, verblieben ausschließlich Strafmilderungsgründe, nämlich die finanzbehördliche Unbescholtenheit, die Sorgepflicht für vier Kinder und die volle Schadensgutmachung.

Darüber hinaus müsse in Ansatz gebracht werden, dass es sich bei den erfolgten Schwarzlieferungen um geringfügige Beträge gehandelt habe, die dem Bw. nicht auffallen hätten müssen, da sie betragsmäßig in der gesamten Gebarung seines Betriebes nicht auffällig gewesen seien. Auch der Spruchsenat sei offenbar der Auffassung, dass dem Bw. dolus directus nicht vorgeworfen werden könne, weil im Zusammenhang mit der Beurteilung der Tathandlung in subjektiver Richtung der Spruchsenat die Auffassung vertrete, dass der Bw. diese Verkürzung zweifellos vorsätzlich bewirkt habe, woraus sich schon aus der Wortwahl, das mit dem Wort zweifellos grundsätzlich Zweifel angemeldet würden, die jedoch dadurch ausgeräumt würden, dass auch bedingter Vorsatz zur Verwirklichung der Tathandlung ausreiche. Es sei somit davon auszugehen, dass kein direkter Vorsatz angenommen wurde, sondern lediglich bedingter, ein Umstand, der ebenfalls bei der Strafbemessung zu berücksichtigen gewesen wäre.

Die gemäß § 23 Abs. 2 FinStrG anzuwendenden Bestimmungen der §§ 34ff Strafgesetzbuch sehen in § 34 Abs. 1 Z. 4 StGB vor, dass als besonderer Milderungsgrund die Tat unter Einwirkung eines Dritten verübt worden sei. Nun sei bekannt, dass die Bierlieferungen aus dem Bereich der Brauereien nicht von den Gastwirten, sondern durch die Brauereien selbst und ihre Angestellten bewirkt worden seien. Es sei bekannt, dass die Initiative zu den Schwarzlieferungen in allen Fällen nicht von den Belieferten, sondern von den Brauereien und deren Handlangern ausgegangen sei. Dies sei auch im vorliegenden Fall so gewesen, sodass der Milderungsgrund der angezogenen Gesetzesstelle mit einzubeziehen gewesen wäre. Desgleichen sei auf den Anlassfall der Milderungsgrund des § 34 Abs. 1 Z. 9 StGB anzuwenden, da die Tat mehr durch eine besonders verlockende Gelegenheit als mit vorgefasster Absicht begangen worden sei. Darüber hinaus wäre auch der Milderungsgrund des § 34 Abs. 1 Z. 6 StGB heranzuziehen gewesen, da der Bw. nicht unmittelbar mit dem Biereinkauf beschäftigt gewesen sei, sondern nur durch mangelnde Überwachung mit diesen Dingen befasst gewesen wäre, sodass er letztlich bei der Tathandlung nur in untergeordneter Weise beteiligt gewesen sei.

Bei Abwägung sämtlicher Milderungsgründe, wie sie in der Berufung aufgezeigt würden und die aus dem Verfahrensablauf in dieser Form auch ableitbar seien, erweise sich die verhängte Geldstrafe von € 7.200,00 als weit überhöht und in keiner Weise schuldangemessen.

Aufgrund der ausschließlich vorliegenden Milderungsgründe wäre eine Geldstrafe von € 5.000,00 und der daraus abgeleiteten Ersatzfreiheitsstrafe angemessen.

Es werde daher beantragt, das angefochtene Straferkenntnis dahingehend abzuändern, dass über den Bw. eine Geldstrafe von € 5.000,00 und eine entsprechende Ersatzfreiheitsstrafe verhängt und er zum Ersatz der Kosten verurteilt werde.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist die Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters.

Abs. 2: 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.

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

Abs. 4: Bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, ist die Bemessung der Geldstrafe mit einem ein Zehntel des Höchstausses der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag nur zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen.

Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens erlischt durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte

Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.

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

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

Abs. 4: In die Verjährungsfrist werden nicht eingerechnet:

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

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." (BGBl I 1999/28 ab 13.1.1999; StReformG 2005, BGBl. I 2004/57 ab 5.6.2004)

Gemäß § 21 Abs. 1 FinStrG ist auf eine einzige Geldstrafe zu erkennen, wenn jemand durch eine Tat oder durch mehrere selbständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben oder verschiedener Art begangen hat und über diese Finanzvergehen gleichzeitig erkannt wird.

Zunächst ist aus Anlass der Berufung von Amts wegen festzustellen, dass hinsichtlich der unter Punkt 1) des Schuldspruches des angefochtenen Erkenntnisses des Spruchsenates der erstinstanzlichen Bestrafung zugrunde gelegten Verkürzung an Umsatzsteuer 1994 in Höhe von S 21.880,00 sowie hinsichtlich der unter Spruchpunkt 2) angeführten Verkürzungen an Kapitalertragsteuer 1994 in Höhe von S 24.485,00 und 1995 in Höhe von S 22.422,00 mittlerweile absolute Verjährung der Strafbarkeit gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG eingetreten ist.

Entsprechend der Bestimmung des § 31 Abs. 1 FinStrG ist als Beginn der Verjährungsfrist in Bezug auf Umsatzsteuer 1994 die aufgrund der abgegebenen unrichtigen Umsatzsteuererklärung 1994 mit Bescheid vom 17. Juli 1995 erfolgte zu niedrige Abgabenfestsetzung, anzusehen. Mit Ablauf des 17. Juli 2005 ist daher insoweit die absolute Verjährung der Strafbarkeit gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG eingetreten.

Die unter Spruchpunkt 2) des angefochtenen Erkenntnisses angeführten Verkürzungen an Kapitalertragsteuer der Jahre 1994 und 1995 waren entsprechend der Bestimmung des

§ 96 EStG durch Nichtabgabe der Kapitalertragsteueranmeldungen und Nichtabfuhr der Kapitalertragsteuer bis eine Woche nach Ablauf des jeweiligen Monats bewirkt, sodass auch insoweit die absolute Verjährung der Strafbarkeit gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG spätestens mit Ablauf des 7. Jänner 2006 (für Dezember 1995) eingetreten ist.

Es war daher insoweit mit Verfahrenseinstellung gemäß §§ 136, 157 FinStrG in Verbindung mit § 82 Abs. 3 lit. c FinStrG vorzugehen.

Hinsichtlich des darüber hinausgehenden Schuldspruches zu den Punkten 1) und 2) des angefochtenen Erkenntnisses war seitens des Berufungssenates eine Berichtigung und Ergänzung dahingehend vorzunehmen, dass diese Verkürzungen „vorsätzlich“ bewirkt wurden (= Berichtigung eines Schreibfehlers).

Die gegenständliche Berufung richtet sich ausschließlich gegen die Höhe der vom Spruchsenat verhängten Strafe.

Wenn in der gegenständlichen Berufung eingewendet wird, dass der Erschwerungsgrund der zweifachen Tatbegehung zu Unrecht der erstinstanzlichen Strafbemessung zugrunde gelegt wurde, so ist der Bw. mit diesem Vorbringen im Ergebnis im Recht. Zwar kann sich der Berufungssenat den Ausführungen des Bw. insoweit nicht anschließen, als vorgebracht wird, dass nur eine einzige Tathandlung vorliege, nämlich der Schwarzeinkauf von Bier, welcher sowohl eine Verkürzung von Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer ausgelöst habe, nicht zugestimmt werden, zumal die jährliche Abgabe von unrichtigen Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen sowie auch die Nichtabgabe von § 96 des Einkommensteuergesetzes entsprechenden Kapitalertragsteueranmeldungen in Verbindung mit der Nichtabfuhr der Kapitalertragsteuer, soweit vom Schuldspruch der gegenständlichen Berufungsentscheidung umfasst, jeweils eigene Tathandlungen darstellen, durch welche einerseits das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. a FinStrG betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 sowie andererseits eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. b FinStrG betreffend Kapitalertragsteuer der Jahre 1996 bis 1998 begangen wurde.

Gemäß der Bestimmung des § 21 Abs. 1 FinStrG ist jedoch auf eine einzige Geldstrafe zu erkennen, wenn durch mehrere selbständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben oder verschiedener Art begangen wurden und über diese Finanzvergehen gleichzeitig erkannt wird. Da sich also im gegenständlichen Fall bereits die Höhe der Geldstrafe durch die Zusammenrechnung der Verkürzungsbeträge bestimmt, kann das Zusammentreffen mehrerer Taten bzw. Finanzvergehen nicht noch zusätzlich als Erschwerungsgrund berücksichtigt werden (Doppelverwertungsverbot).

Wenn der Bw. vermeint, dass im gegenständlichen Fall kein direkter Vorsatz, sondern lediglich Eventualvorsatz des Bw. gegeben sei und dieser Umstand bei der Strafbemessung zu berücksichtigen gewesen wäre, so ist dem entgegen zu halten, dass bei der erstinstanzlichen Strafbemessung ohnehin lediglich Eventualvorsatz des Bw. angenommen wurde.

Im Rahmen der Strafbemessung durch den Berufungssenat wurden als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Bw., seine geständige Rechtfertigung, die volle Schadensgutmachung und zudem auch die durch den Bw. in der gegenständlichen Berufung ins Treffen geführten weiteren Milderungsgründe dahingehend, dass die Initiative für die Schwarzlieferungen bekanntermaßen häufig von den Brauereien selbst ausgegangen ist und die Tat daher mehr durch eine verlockende Gelegenheit, als mit vorgefasster Absicht begangen wurde, berücksichtigt.

Nicht nachvollzogen werden kann der Berufungseinwand dahingehend, dass er an den Tathandlungen nur in untergeordneter Tätigkeit durch mangelnde Überwachung beteiligt gewesen sei, war er doch in den Tatzeiträumen unwidersprochen der für die abgabenrechtlichen Belange allein zuständige Geschäftsführer der GmbH, ohne dessen Mitwirkung und Mitwissen die Erzielung derartiger (unwidersprochen vorliegender) Schwarzumsätze nach der Lebenserfahrung nicht denkbar ist, war er es doch, dem persönlich der Nutzen aus den Schwarzumsätzen in Form der festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen zukam.

Unter weiterer Berücksichtigung der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des (monatliches Einkommen ca. € 950,00 netto, Sorgepflichten für vier Kinder) erscheint die aus dem Spruch ersichtliche und vom Bw. auch im Berufswege beantragte Geldstrafe in Anbetracht der durch die Verfahrenseinstellung verminderten Verkürzungsbeträge tat- und schuldangemessen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. Jänner 2006