

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 4 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Peter Binder sowie die Laienbeisitzer OMR Dr. Matthias Skopek und Dipl. Ing. Klemens Weisz als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen W, vertreten durch Rechtsanwälte OEG Dr. Walter Holme Mag. Stefan Weidinger, Dr. Koss-Straße 3, 4601 Wels, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs.1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 3. Mai 2005 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 28. Jänner 2005, StrNr. 051/1999/00094-001, nach der am 8. Juni 2006 in Anwesenheit des Beschuldigten und des Dr. Walter Holme für die Rechtsanwälte OEG Dr. Walter Holme Mag. Stefan Weidinger als Verteidiger, des Amtsbeauftragten Dr. Dieter Baumgartner sowie der Schriftführerin Klaudia Sibertschnig durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des Beschuldigten wird **teilweise Folge** gegeben und die im Übrigen unverändert bleibende Entscheidung des Erstsenates in ihrem Ausspruch über Strafe dahingehend abgeändert, dass die über W gemäß § 33 Abs.5 iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG zu verhängende **Geldstrafe** auf

€ 10.000,--

(in Worten: Euro zehntausend)

und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben zu verhängende **Ersatzfreiheitsstrafe** auf

achtzehn Tage

verringert werden.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates III als Organ des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 28. Jänner 2005, StrNr 051/1999/00094-001, wurde W der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.1 FinStrG schuldig gesprochen, weil er im Amtsbereich des genannten Finanzamtes als Abgabepflichtiger vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht [1998] betreffend die Veranlagungsjahre 1995 bis 1997 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von ATS 193.605,-- (1995 ATS 59.833,-- + 1996 ATS 35.333,-- + 1997 ATS 98.439,--) und an Einkommensteuer in Höhe von ATS 453.019,-- (1995 ATS 136.458,-- + 1996 ATS 267.194,-- + 1997 ATS 49.367,--) bewirkte, indem er [in seinem steuerlichen Rechenwerk bzw. seinen Abgabenerklärungen] steuerpflichtige Einnahmen als Privateinnahmen bezeichnete, [zu Unrecht] Betriebsausgaben und Vorsteuern geltend machte, sowie [in seinen Einkommensteuererklärungen] Spekulationsgewinne aus Liegenschaften nicht erklärte, [wodurch die obgenannten bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben in angeführter Höhe zu niedrig festgesetzt wurden,] und über ihn aus diesem Grunde gemäß § 33 Abs.5 FinStrG iVm § 21 Abs.1 [und 2] FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 12.000,-- sowie für den Fall deren Uneinbringlichkeit gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Wochen verhängt.

Überdies wurden gemäß § 185 [Abs.1 lit.a] FinStrG W pauschale Verfahrenskosten im Ausmaß von € 363,-- und die allfälligen Kosten eines Strafvollzuges auferlegt.

Den vorgelegten Akten ist dazu folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Der seit nachweislich 1988 in diversen Sparten wie KFZ-Verwertung und KFZ-Schrotthandel und Versicherungsvertretung selbständig tätige Beschuldigte W betrieb als selbständiger

Unternehmer seit 1990 eine Deichgräberei (Veranlagungsakt des Finanzamtes Steyr [nunmehr: Kirchdorf Perg Steyr] betreffend den Beschuldigten, StNr. 031/4941, Dauerakt), welche er offenbar nach Kontaktaufnahme zu dubiosen Geschäftspartnern im strafrelevanten Zeitraum zu einem in der Eigenheimbranche tätigen Bauunternehmen umfunktioniert hat. Dabei arbeitete er mit diesen Partnern auch erfolgreich nach einem bestimmten Muster zusammen.

Der Ermittlungsbericht der Steuerfahndung [damals Prüfungsabteilung Strafsachen beim Finanzamt Linz, kurz: PAST Linz] vom 11. März 1998 (Arbeitsbogen des Finanzamtes Steyr zu ABNr. 102046/99, Bl. 69) über seine Person führt dazu unter anderem aus:

In den Zeugeneinvernahmen der PAST Linz im Zuge von gegen L (einem in der Eigenheimbaubranche tätigen Geschäftsmann) geführten Erhebungen sei auch immer wieder der Name des W in folgendem Zusammenhang aufgetaucht: Über Mundpropaganda bzw. durch die Vermittlung von L selbst sei die Baufirma des W oder Baugesellschaften im Einflussbereich des W den Bauherren bekannt geworden. L stellte sich dabei als Bauberater, Baukoordinator und [als] die Bauaufsicht gegenüber der Firma W [Ausübender] dar. Tatsächlich dürfte es sich dabei aber um ein gewolltes Zusammenwirken von L und W handeln.

Die Firma W oder die Firma X GmbH (deren Gesellschafter-Geschäftsführer W in der Zeit vom 18. April 1997 bis zum 7. Oktober 1997 gewesen ist) boten in der Person des W die Errichtung von Rohbauten an, L "kontrollierte" das Angebot und handelte auch noch Zusatzvereinbarungen aus. Der jeweilige Auftraggeber (Hauserrichter) verpflichtete sich, je nach Bauvorschritt Teilzahlungen zu leisten. Diese Anzahlungen wurden direkt auf der Baustelle an W oder L übergeben, welche den Erhalt handschriftlich auf "Schmierzetteln" oder auf dem Anbot bestätigten. Derart wurden von den Bauherren Beträge zwischen jeweils ATS 150.000,-- und ATS 350.000,-- übergeben.

Bedingt durch einen häufigen Geschäftsführerwechsel bei der X GmbH und der – so die PAST Linz – unüblichen Abwicklung der Zahlungsmodalitäten gelangte die Steuerfahndung zu der Ansicht, dass die so übergebenen Geldbeträge nicht in den Umsatzsteuervoranmeldungen des W und der X GmbH erfasst [worden] sein dürften und auch keine Lohnabgaben für die Bauhelfer abgeführt [bzw. entrichtet] worden sein dürften.

Das Andrängen des Fiskus u.a. in Form von Erinnerungen, Ermahnungen, Androhung von Zwangsstrafen, Festsetzung von Zwangsstrafen brachte W letztendlich dazu, durch seinen Steuerberater Abgabenerklärungen samt Bilanz für das Veranlagungsjahr 1995, basierend auf seinen Angaben, erstellen zu lassen, welche am 14. November 1997 beim Finanzamt eingereicht wurden. In der Umsatzsteuererklärung für 1995 war solcherart bei Vorsteuern in Höhe von ATS 35.442,45, Umsätzen in Höhe von ATS 952.975,16, eine Umsatzsteuer in Höhe von ATS 155.153,-- und – weil betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 1995 lediglich drei Voranmeldungen mit Umsatzsteuerguthaben eingereicht worden waren, aber weder Zahllasten entrichtet, noch Voranmeldungen mit ausgewiesenen Umsatzsteuervorauszahlungen eingereicht worden waren – auch eine Restschuld von ATS 183.177,-- offen gelegt. In der Einkommensteuererklärung für 1995 war ein Gewinn von ATS 238.009,-- offen gelegt, welcher aber in Anbetracht eines Verlustvortrages in Millionenhöhe und einbehaltener Lohnsteuer für seine eigene Person zu keiner Vorschreibung einer Einkommensteuerschuld, sondern zur Festsetzung eines Guthabens in Höhe von ATS 36.433,-- führte. Solcherart erging betreffend das Veranlagungsjahr 1995 antragsgemäß am 30. Juni 1998 der Umsatzsteuerbescheid und am 20. August 1998 der Einkommensteuerbescheid (genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 1995, Buchungsabfrage betreffend das Abgabekonto des Beschuldigten vom 12. Mai 2006).

Eine Entrichtung der verkürzten Umsatzsteuervorauszahlungen erfolgte nicht; der Sachverhalt wurde auch durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz nicht aufgegriffen (Finanzstrafakt des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr betreffend den Beschuldigten, Buchungsabfrage betreffend das Abgabekonto des Beschuldigten vom 12. Mai 2006).

Die Abgabenerklärungen samt Bilanz für das Veranlagungsjahr 1996, welche aufgrund der Angaben des W erstellt worden waren, wurden am 5. Mai 1998 beim Finanzamt eingereicht. In der Umsatzsteuererklärung für 1996 war bei Vorsteuern in Höhe von ATS 95.090,13, Umsätzen in Höhe von ATS 754.833,35, eine Umsatzsteuer in Höhe von ATS 55.877,-- und – weil betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 1996 lediglich zehn inhaltlich falsche Voranmeldungen mit Umsatzsteuerguthaben eingereicht worden waren, aber weder Zahllasten entrichtet, noch Voranmeldungen mit korrekt ausgewiesenen Umsatzsteuervorauszahlungen eingereicht worden waren – auch eine Restschuld von ATS 68.207,-- offen gelegt. In der Einkommensteuererklärung für 1996 war lediglich ein Gewinn von ATS 80.128,-- offen gelegt, welcher aber in Anbetracht einbehaltener Lohnsteuer für seine eigene Person zu keiner Vorschreibung einer Einkommensteuerschuld, sondern zur

Festsetzung eines Guthabens in Höhe von ATS 3.287,-- führte. Solcherart erging betreffend das Veranlagungsjahr 1996 antragsgemäß am 30. Juni 1998 der Umsatzsteuerbescheid und am 20. August 1998 der Einkommensteuerbescheid (genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 1996, Buchungsabfrage betreffend das Abgabenkonto des Beschuldigten vom 12. Mai 2006).

Eine Entrichtung der verkürzten Umsatzsteuervorauszahlungen erfolgte nicht; der Sachverhalt wurde auch durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz nicht aufgegriffen (Finanzstrafakt des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr betreffend den Beschuldigten, Buchungsabfrage betreffend das Abgabenkonto des Beschuldigten vom 12. Mai 2006).

Die Abgabenerklärungen samt Bilanz für das Veranlagungsjahr 1997, welche aufgrund der Angaben des W erstellt worden waren, wurden am 29. Juli 1998 beim Finanzamt eingereicht. In der Umsatzsteuererklärung für 1997 war bei Vorsteuern in Höhe von ATS 564.926,56, Umsätzen in Höhe von ATS 3.416.315,84, eine Umsatzsteuer in Höhe von ATS 118.337,-- und – weil betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 1997 lediglich betreffend acht Monate inhaltlich falsche Voranmeldungen mit Umsatzsteuerguthaben eingereicht bzw. zu niedrige Zahllasten entrichtet worden waren, aber weder Zahllasten in korrekter Höhe entrichtet, noch Voranmeldungen mit korrekt ausgewiesenen Umsatzsteuervorauszahlungen eingereicht worden waren – auch eine Restschuld von ATS 98.786,-- offen gelegt. In der Einkommensteuererklärung für 1996 wurde ein Verlust von –ATS 147.648,-- behauptet; in Anbetracht einbehaltener Lohnsteuer für seine eigene Person wurde ein Guthaben in Höhe von ATS 2.000,-- festgesetzt. Solcherart ergingen betreffend das Veranlagungsjahr 1997 antragsgemäß am 8. September 1998 der Umsatz- und Einkommensteuerbescheid (genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 1997, Buchungsabfrage betreffend das Abgabenkonto des Beschuldigten vom 12. Mai 2006).

Eine Entrichtung der verkürzten Umsatzsteuervorauszahlungen erfolgte nicht; der Sachverhalt wurde auch durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz nicht aufgegriffen (Finanzstrafakt des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr betreffend den Beschuldigten, Buchungsabfrage betreffend das Abgabenkonto des Beschuldigten vom 12. Mai 2006).

Anlässlich einer in den Monaten Juni und Juli 1999 durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass – wie von der Steuerfahndung vermutet – die Geldflüsse von den Kunden des W in seinen steuerlichen Rechenwerken tatsächlich unvollständig erfasst worden waren.

Bei der Erstellung der Jahresabschlüsse war W offenbar durch die Nichterfassung von Schwarzerlösen vor dem technischen Problem gestanden, mehr Geld für Ausgaben aufgewendet zu haben, als laut verbuchten Zahlungseingängen vorhanden hätte sein können. Um diese naturgesetzliche Anomalie zu beseitigen, waren immer wieder notwendige "Privateinlagen" verbucht worden, und zwar insgesamt ATS 359.000,-- (1995), ATS 212.000,-- (1996) und ATS 175.000,-- (1997).

Der Betriebsprüfer und der Erstsenat gingen davon aus, dass zumindest im Ausmaß dieser "Privateinlagen" von W Schwarzerlöse erzielt worden waren (BP-Bericht vom 26. Juli 1999, Tz. 13 und 22).

Auch hatte W in seinem Rechenwerk für 1997 mit dem Ziel, die Einkommensteuer im Höchstausmaß zu vermeiden, zu Unrecht angebliche Betriebsausgaben in Form von zu bezahlenden Leistungen einer dubiosen, steuerlich nicht erfassten und zwischenzeitlich bereits wieder ihre Tätigkeit eingestellt habenden K GmbH in Höhe von ATS 293.000,-- zum Ansatz gebracht (BP-Bericht vom 26. Juli 1999, Tz. 23).

An die X GmbH hatte W 1997 für die Bereitstellung von Arbeitskräften und Baumaterial ATS 380.633,90 bezahlt. Wider besseres Wissen ließ er zu Unrecht in diesem Zusammenhang Vorsteuern in Höhe von ATS 63.438,98 geltend machen, obwohl keine mehrwertsteuergerechte Rechnungen vorlagen und offensichtlich auch für die Zukunft nicht mehr erstellt werden konnten (BP-Bericht vom 26. Juli 1999, Tz. 14).

1995 und 1996 hatte W Grundstücke veräußert, den diesbezüglichen Spekulationsgewinn aber in seinen Einkommensteuererklärungen vorsätzlich nicht offen gelegt (BP-Bericht vom 26. Juli 1999, Tz. 20).

Eine Entrichtung der nach der Betriebsprüfung vorgeschriebenen Verkürzungsbeträge ist nicht erfolgt (genannte Buchungsabfrage).

Die geschäftliche Tätigkeit des W entwickelte sich zumal durch das Einwirken der Behörden (neben der Steuerfahndung und der Betriebsprüfung ermittelte auch das Landesgendarmeriekommando für Oberösterreich wegen des Verdachtes des schweren Betruges an diversen Kunden) äußerst negativ. Der ungünstige Geschäftsverlauf führte letztendlich mit Beschluss des Landesgerichtes Steyr vom 16. September 1998 zur Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Beschuldigten und Einstellung des Betriebes mit Ende 1998. Nachdem seine nunmehrige völlige Mittellosigkeit festgestellt wurde (das vorhandene

Liegenschaftsvermögen war über den Verkehrswert mit Pfandrechten belastet), erfolgte mit Beschluss des Gerichtes vom 22. Jänner 1999 auch die Einstellung des Konkursverfahrens (Veranlagungsakt, Dauerakt, sowie der Einbringungsakt des Finanzamtes betreffend den Beschuldigten).

Gemäß § 119 Abs.1 BAO haben Abgabepflichtige die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabevorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs.2 leg.cit. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen.

Gemäß § 21 Abs.1 UStG 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer (also hier W) spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) selbst zu berechnen war. Die Voranmeldung galt als Steuererklärung. Der Unternehmer hatte eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Wurde die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet oder ergab sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfiel die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung. Der Zeitlauf bis zum Eintritt der diesbezüglichen Fälligkeit der Zahllasten eines Jahres verkürzte sich allenfalls um einen Monat für den Fall der nicht zeitgerechten Entrichtung der Sondervorauszahlung im vorangegangenen Kalenderjahr (§ 21 Abs.1a UStG 1994 in der damals geltenden Fassung ab der Sondervorauszahlung 1996).

Gemäß § 51 Abs.1 lit.a FinStrG macht sich derjenige, der, ohne hiervon den Tatbestand anderer Finanzvergehen zu erfüllen (siehe die weiteren Ausführungen), vorsätzlich derartige abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten verletzt, entsprechender Finanzordnungswidrigkeiten schuldig.

Gemäß § 21 Abs.4 UStG 1994 bzw. § 39 Abs.1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 wird der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer bzw. Einkommensteuer veranlagt, wobei er eine entsprechende Steuererklärungen abzugeben hat. Diese Umsatz- bzw. Einkommensteuererklärung war – bis zur Einführung der elektronischen Abgabenerklärungen mit BGBl I 2003/124 ab Veranlagung 2003 und hier nicht relevant – bis einschließlich betreffend dem Veranlagungsjahr 2002 gemäß § 134 Abs.2 BAO in der damals

geltenden Fassung bis zum Ende des Monates März des Folgejahres einzureichen gewesen, wobei das Finanzamt im Falle von durch den Steuerpflichtigen im Veranlagungsjahr bezogenen nichtselbständigen Einkünften betreffend die Einkommensteuererklärung eine generelle Nachfrist bis zum 15. Mai des Folgejahres gewährte.

Gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG macht sich ein Unternehmer wie der Beschuldigte einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt.

Dabei war gemäß § 33 Abs.3 FinStrG eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn die selbst zu berechnenden Abgaben (hier: die Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet worden waren (lit.b) bzw. die nicht bescheidmäßig festzusetzenden Gutschriften zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht worden waren (lit.d).

Hingegen macht sich derjenige – anstelle von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG – einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs.1 FinStrG schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem er beispielsweise zur Verheimlichung von bestimmten umsatzsteuerpflichtigen Erlöse keine oder zu niedrige Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet, keine oder lediglich unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen einreicht und auch jegliche weitere Information über diese Erlöse in den Steuererklärungen verheimlicht, dafür aber darin beispielsweise zu Unrecht Vorsteuern geltend macht, sodass die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer zu niedrig festgesetzt wird.

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach § 33 Abs.1 FinStrG konsumiert eine solche wegen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG, *insoweit* der Betrag an verkürzter Umsatzsteuervorauszahlung in der zu verkürzen versuchten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs.1 lit.a FinStrG zu bestrafen wären.

Da dem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren ein Anklageprinzip fremd ist, bedeutet dies im gegenständlichen Fall, dass W durch den Erstenat auch hinsichtlich der bereits in

seinen Umsatzsteuererklärungen offen gelegten Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen im Sinne des § 33 Abs.2 lit.a FinStrG zu bestrafen gewesen wäre, nachdem diese Finanzvergehen durch den Erstenat offensichtlich aufgrund der Aktenlage festgestellt (und daher offenbar jedenfalls im Sinne des § 124 FinStrG abgeklärt) worden sind – und dies auch dann, wenn – wie hier – dieser Vorwurf durch den Amtsbeauftragten in seiner Stellungnahme nicht erhoben worden ist. Im Falle von durch den zuständigen Spruchsenat entdeckter (und aufgeklärter) zusätzlicher Finanzstrafaten wäre allenfalls aus verfahrensökonomischen Gründen (Verhandlungsdauer) und – falls dies für den Beschuldigten zur Wahrung seiner Verteidigungsrechte (beispielsweise weil er die Taten bestreitet und für seine Vorbringen zur Aufhellung des Verdachtes eine Vorbereitungszeit benötigt) erforderlich ist – für Zwecke eines fairen Verfahrens durch den Senatsvorsitzenden mit einer Ausscheidung der zusätzlichen Fakten aus dem ursprünglichen Verfahren (wobei diese dann separat durch den Spruchsenat zu verhandeln wären) oder mit einer Vertagung vorzugehen. Ein Untersuchungsverfahren ist unter dem Aspekt der Ökonomie des Verwaltungshandelns und der gebotenen Raschheit des Verfahrens nur in denjenigen Fällen vorzunehmen, in welchen ein solches auch erforderlich ist.

In gleicher Weise wie hinsichtlich der Jahresumsatzsteuern macht sich derjenige einer Hinterziehung an Einkommensteuer gemäß § 33 Abs.1 FinStrG schuldig, wer beispielsweise vorsätzlich unter Verletzung der obgenannten Offenlegung- und Wahrheitspflicht im Sinne der § 119 BAO falsche Einkommensteuererklärungen beim Finanzamt einreicht mit dem Plan, die Einkommensteuer möge – basierend auf seinen unrichtigen bzw. unvollständigen Angaben – antragsgemäß zu niedrig festgesetzt werden, was auch tatsächlich geschehen ist.

Bedingt vorsätzlich handelt dabei nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs.3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Absichtlich handelt gemäß § 5 Abs.2 StGB ein Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

Der Erstsenat qualifizierte die Verfehlungen des W als fortgesetzte Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG, weshalb noch für keine Verkürzung eine Verjährung der Strafbarkeit eingetreten sei, und berücksichtigte bei der Strafbemessung als mildernd das teilweise Geständnis des W, seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, als erschwerend hingegen den langen Tatzeitraum.

In subjektiver Hinsicht indiziert das objektiv festgestellte Tatgeschehen durchaus ein planmäßiges und absichtliches Vorgehen des W mit dem Bestreben, eine rechtswidrige Steuervermeidung im Höchstmaß zu erreichen. Der Beschuldigte hat hinsichtlich aller drei Veranlagungsjahre erzielte Erlöse in seinen Steuererklärungen verheimlicht, wobei er als Vorbereitungshandlung den diesbezüglichen Geldfluss nicht oder nur auf eine bestimmte rudimentäre Weise belegmäßig dokumentiert hatte und in der Folge im steuerlichen Rechenwerk als Privateinlagen kaschierte. Der Ansicht des Spruchsenates, dass er diesbezüglich bereits zu Beginn seiner Vorbereitungshandlungen mit dem Tatplan handelte, diese Vorgangsweise auch für zukünftige Jahre beizubehalten und damit auch zukünftig Abgaben zu hinterziehen, kann aufgrund dieser langfristigen Perspektive des Geschehens insoweit nicht ernsthaft entgegen getreten werden. Eine solche langfristige Planung wird aber nicht für singuläre Ereignisse, wie die einmalig zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuern bzw. Betriebsausgaben gelten können.

Ein sogenanntes fortgesetztes Delikt, bei welchem der Täter nach einem Gesamtplan vorgeht, gegründet auf einen einheitlich, auf einen Gesamterfolg gerichteten Willensentschluss (zur diesbezüglichen Judikatur siehe beispielsweise *Reger / Hacker / Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz I*³, Rechtsprechung zu § 31 Abs.1), ist daher im Zweifel zu Gunsten des Beschuldigten nur teilweise erweislich.

In rechtlicher Hinsicht ist diese Differenzierung aber insoweit ohne Relevanz, als auch ohne Annahme eines fortgesetzten Deliktes hinsichtlich der W vorgeworfenen Fakten tatsächlich noch keine absolute Verjährung eingetreten ist:

Gemäß § 31 Abs.5 FinStrG (in der zur Zeit der Tatbegehung geltenden Fassung) tritt nämlich eine Verjährung der Strafbarkeit von Abgabenhinterziehungen jedenfalls ein, wenn seit Beginn der Frist zehn Jahre verstrichen sind. Gemäß § 31 Abs.1 FinStrG beginnt der Fristenlauf bei Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG mit Eintritt des deliktischen Erfolges, also hier mit Ergehen der Bescheide aufgrund der unrichtigen Abgabenerklärungen, also mit Zustellung

der am 30. Juni 1998, 20. August 1998 und 8. September 1998 gebuchten Abgabenbescheide.

Gegen dieses Erkenntnis des Erstsenates hat innerhalb offener Frist die Verteidigerin des Beschuldigten Berufung wegen Strafe erhoben und vorgebracht, der Spruchsenat hätte auch ausdrücklich feststellen müssen, dass W nunmehr die Firmenbeteiligungen und seine selbständige Tätigkeit aufgegeben habe, nunmehr als unselbständiger Angestellter arbeite, also nach seinen strafrelevanten Taten sich nunmehr wohlverhalte. Auch liege ein Mitverschulden anderer Personen vor, die für die Zustände in der Buchhaltung verantwortlich gewesen wären. Es hätte daher eine weitaus geringere Geldstrafe festgesetzt werden müssen.

Auch werde eine bedingte vollständige, in eventu auch eine teilweise Nachsicht der Geldstrafe analog der Bestimmung des § 26 FinStrG begehrt, weil das strafrelevante Verhalten des W nunmehr bereits acht Jahre zurückliege.

Eine Berufung des Amtsbeauftragten liegt nicht vor.

In der Berufungsverhandlung hat der Beschuldigte zu seiner derzeitigen wirtschaftlichen und persönlichen Situation in Übereinstimmung mit der Aktenlage ausgeführt, er sei seit der Einstellung seines Bauunternehmens nicht mehr selbständig tätig. Er arbeite nunmehr als Bauleiter für die Fa. KP in M, wobei er für den technischen Ablauf verantwortlich sei. Er verdiene dabei monatlich € 1.200,-- (14X). Er wohne gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin und seinen drei Kindern im Alter von 7, 9 und 11 Jahren in einer (für den betreibenden Bankgläubiger) praktisch unverkäuflichen Eigentumswohnung, welche mit Hypotheken im Ausmaß von 8 Millionen ATS (umgerechnet € 581.382,67) belastet sei. Seine Gesamtverbindlichkeiten betragen zwischen 12 und 13 Millionen ATS (€ 872.074,01 bis € 944.746,84). "Wie es gerade geht", zahle er der Bank ein Nutzungsentgelt. Der Unterhalt im Ausmaß von € 570,-- für seine Kinder gehe nämlich vor.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Straferkenntnisse erwachsen in Teilrechtskraft, wenn nicht deren gesamter Umfang angefochten wird (VwGH 15.5.1986, 84/16/0209 – ÖStZB 1987, 206). So ist auch eine Teilrechtskraft hinsichtlich des Schulterspruches rechtlich möglich (siehe z.B. VwGH 26.4.1979,

2261, 2262/77, verst Senat – JBI 1980, 165 = ZfVB 1980/619 [hier zum VStG 1950]; VwGH 10.1.1985, 83/16/0179 – ÖStZB 1985, 390; VwGH 21.11.1985, 84/16/0201 – ÖStZB 1986, 274; VwGH 4.9.1992, 91/13/0021 – ÖStZB 1993, 360; VwGH 19.10.1995, 94/16/0123 – ÖStZB 1996, 226.

Erwächst somit der erstinstanzliche Schulterspruch in Teilrechtskraft (weil lediglich von Seite des Beschuldigten gegen die Strafhöhe berufen wurde), steht für die Berufungsbehörde auch bindend fest, dass die im erstinstanzlichen Schulterspruch umschriebenen Taten wie festgestellt begangen wurden. Der Berufungssenat hat daher bei der Strafbemessung auch von den in diesen Tatumschreibungen genannten Verkürzungsbeträgen auszugehen (siehe VwGH 29.6.1999, 98/14/0177 – ÖStZB 1999, 710; UFS 13.11.2003, FS/0055-L/03).

Mit seiner Berufung ist der Beschuldigte teilweise im Recht.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

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

Nach Abs. 2 und 3 dieser Bestimmung sind bei Bemessung der Strafe dabei die Erschwerungs- und die Milderungsgründe gegeneinander abzuwegen, aber auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Gemäß § 23 Abs.4 leg.cit. in der Fassung des SteuerreformG 2005, BGBl I 2004/57, in Geltung ab dem 5. Juni 2004, ist bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich wie hier betreffend die Abgabenhinterziehungen nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit einem ein Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag nur zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen.

Wenngleich diese Bestimmung als ausdrückliche Regelung für die gegenständlichen Finanzstrafaten des W in Anbetracht der Bestimmung des § 4 Abs.2 FinStrG noch nicht anwendbar ist, ergibt sich daraus jedenfalls ein wichtiger Hinweis zur Beachtung einer ausreichenden Generalprävention, da Fehlverhalten wie die des in der Baubranche tätigen W, welcher in Verneinung seiner abgabenrechtlichen Pflichten jahrelang planmäßig und in der Folge auch völlig uneinbringliche Steuern hinterzogen hat, in ihrer Gesamtheit als durchaus eine budgetäre Wirkung habende Finanzvergehen mit ausreichender Sanktion zu bedenken

sind, welche andere potentielle Finanzstraftäter in der Lage (hier:) im geschäftlichen Milieu des Beschuldigten von der Begehung ähnlicher Finanzstraftaten abhalten sollen.

Der Umstand, dass der Beschuldigte aufgrund seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse eine derartige Geldstrafe möglicherweise nicht oder nicht innerhalb angemessener Frist entrichten kann, hindert nicht die Pflicht der Finanzstrafbehörden, eine solche entsprechend den rechtlichen Voraussetzungen vorzuschreiben (vgl. VwGH 6.12.1965, 926/65; VwGH 5.9.1985, 85/16/0044).

Gemäß § 33 Abs.5 FinStrG werden Abgabenhinterziehungen mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der Summe der Verkürzungsbeträge geahndet.

Deshalb beträgt, ausgehend von den erwiesenen Verkürzungsbeträgen nach § 33 Abs.1 FinStrG in Höhe von insgesamt ATS 193.605,-- und ATS 453.019,-- = ATS 646.624,--, umgerechnet € 46.991,99, die vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte höchstmögliche Geldstrafe € 46.991,99,-- X 2 = € 93.983,98,--.

Hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und wäre von einer durchschnittlichen wirtschaftlichen und persönlichen Situation des Beschuldigten auszugehen gewesen, wäre also eine Geldstrafe von gerundet € 47.000,-- zu verhängen gewesen.

Die zu beachtende Generalprävention fordert – siehe oben – ansich eine strenge Bestrafung des Täters.

Als erschwerend zu bedenken ist der Zeitraum von immerhin vier Jahren, innerhalb welcher W, beginnend ab den ersten Anzahlungen mit Schmierzettelbeleg, den ersten unterbliebenen Voranmeldungen bis zum Eintritt des letzten deliktischen Erfolges, seinen strafrelevanten Handlungsbogen gespannt hat.

Bedenkt man aber auch die nunmehrige finanzstrafrechtliche Unbescholteneit des W, seine größtenteils geständige Verantwortung, die schlechte Finanzlage im Begehungszeitraum, wodurch sich W zu seinen Taten verleiten ließ, den Umstand, dass W doch auch unter dem Einfluss abgabenunredlicher Geschäftspartner gestanden ist, das weitgehende Zurücktreten der Spezialprävention infolge der Beendigung der gewerblichen Betätigung, sowie sein nunmehr – jedenfalls laut Aktenlage – über sieben Jahre währendes Wohlverhalten als mildernd, kann der genannte Betrag doch auf € 40.000,-- verringert werden.

Entscheidend wirkt sich aus der nunmehr eingetretene Zeitablauf seit der Begehung der schuldspruchgegenständlichen Finanzvergehen durch W, wodurch sich der Strafverfolgungsanspruch der Republik Österreich wesentlich abgeschwächt hat. Dies ist nach Ansicht des Berufungssenates mit einem Abschlag um € 15.000,-- zu berechnen, was einen Betrag von € 25.000,-- ergibt.

Die Sorgepflichten des Beschuldigten, wie von ihm dargelegt, berechtigen zu einer weiteren Reduzierung auf € 20.000,--.

Die prekäre finanzielle Situation des Beschuldigten rechtfertigt zusätzlich einen Abschlag um die Hälfte, sodass sich in der Gesamtschau eine Geldstrafe von € 10.000,-- (das sind nunmehr lediglich 10,64 % des Strafrahmens) als tat- und schuldangemessen ergibt.

Eine weitere Verringerung der Geldstrafe ist dem Berufungssenat insbesondere in Anbetracht der zu beachtenden Generalprävention – siehe oben – verwehrt.

Wie der Berufungswerber selbst ausführt, ist der geltenden Rechtslage im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren die bedingte Nachsicht einer verhängten Geldstrafe fremd. Dieser Umstand ist geplant (vgl. VwGH 6.12.1990, 90/16/0180; 14.9.1992, 91/15/0148; 30.3.2000, 98/16/0131; 21.3.2004, 2003/13/0136; sowie VfGH 5.3.1984, B 86/80) und berechtigt daher nicht zur Analogie.

Eine bedingte Nachsicht der Geldstrafe ist daher nicht möglich.

Die obigen Ausführungen gelten auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei anzumerken ist, dass dabei überdies der Aspekt der schlechten Finanzlage der Beschuldigten ohne Relevanz verbleibt, da ja laut Gesetz eine Ersatzfreiheitsstrafe gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Nach der Spruchpraxis wird pro einer Geldstrafe von € 7.000,-- / 8.000,-- üblicherweise eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat festgesetzt.

So gesehen, wäre an sich also eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Monaten gerechtfertigt gewesen.

Die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe würde aber – auch im theoretischen Falle einer Verhängung der höchstzulässigen Geldstrafe – durch das Höchstmaß von drei Monaten im

Sinne des § 20 Abs.2 FinStrG begrenzt werden. Unter diesem Gesichtspunkt hätte zur Wahrung einer ausgewogenen Relation ausnahmsweise mit einer Ersatzfreiheitsstrafe von zwei Monaten das Auslangen gefunden werden können.

Vom Spruchsenat wurde jedoch bei einer Geldstrafe von € 12.000,-- lediglich eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Wochen vorgeschrieben.

Unter Beachtung des Verböserungsverbotes im Sinne des § 161 Abs.3 FinStrG war somit unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass eben die Geldstrafe verringert worden ist, auch die Ersatzfreiheitsstrafe anteilig zu verringern.

Die Entscheidung des Erstsenates hinsichtlich der Verfahrenskosten gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle und erweist sich als rechtens.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Rechtsmittelbelehrung

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

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

Zahlungsaufforderung

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monates nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto des Finanzamtes

Kirchdorf Perg Steyr zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Linz, 8. Juni 2006