



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Finanzstrafsenat Graz 1

GZ. FSRV/0029-G/08,  
miterledigt FSRV/0035-G/08

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Graz 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Andrea Ornig sowie die Laienbeisitzer Dr. Otmar Donnerer und Ing. Franz Großschädl als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen B, vertreten durch Lehofer & Lehofer, Rechtsanwälte, 8010 Graz, Kalchberggasse 6/1, wegen Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufungen des Beschuldigten vom 4. August 2008 und des Amtsbeauftragten vom 21. Juli 2008 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Graz-Stadt als Organ des Finanzamtes Graz-Umgebung als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 13. Juni 2008, StrNr. 069/2007/00019-001, nach der am 12. Dezember 2008 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers Dr. Hans Lehofer, des Amtsbeauftragten HR Dr. Maximilian Rombold sowie der Schriftführerin Dagmar Brus durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des Beschuldigten wird teilweise stattgegeben und die in ihrem Schuldspruch unverändert bleibende Entscheidung des Spruchsenates III in ihrem Strafausspruch dahingehend abgeändert, dass die gemäß § 34 Abs. 4 in Verbindung mit § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG zu verhängende **Geldstrafe** auf

**18.000,00 €** (achtzehntausend Euro)

herabgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Berufung des Beschuldigten als unbegründet abgewiesen.

II. Der Berufung des Amtsbeauftragten wird teilweise stattgegeben und die erstinstanzliche Entscheidung in ihrem Ausspruch betreffend die Ersatzfreiheitsstrafe dahin gehend abgeändert, dass die gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreibende **Ersatzfreiheitsstrafe** auf

**acht Wochen**

erhöht wird.

Im Übrigen wird die Berufung des Amtsbeauftragten als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Beschuldigte war langjähriger Redakteur des Ö und bezieht eine ASVG-Pension in der Höhe von rund 1.400,00 € netto monatlich.

Ab Mitte 2002 war er auf Werkvertragsbasis als Programmdirektor für die M.GmbH (monatliches Entgelt ca. 3.600,00 € netto) sowie als Moderator für die Radiosender tätig.

Nach erklärungskonformer Veranlagung der in den Steuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2005 aus diesen Tätigkeiten offen gelegten Einnahmen bzw. Umsätze von insgesamt 34.090,00 € (2003 17.520,00 €, 2004 7.820,00 €, 2005 8.750,00 €) erließ das Finanzamt Graz-Umgebung entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide, welche dem Abgabepflichtigen am 10. Mai 2005, 24. Mai 2005 und 14. März 2007 zugestellt wurden.

Nach einer im November 2006 dem Finanzamt zugekommenen Kontrollmitteilung über Honorarzahlen der M.GmbH an den Beschuldigten in den Jahren 2003 bis 2005 im Ausmaß von insgesamt 125.700,00 € netto führte das Finanzamt bei ihm eine Außenprüfung durch (siehe Bericht gemäß § 150 BAO vom 30. April 2007).

Eine Selbstanzeige vor Beginn der beim steuerlichen Vertreter des Abgabepflichtigen angemeldeten und in dessen Büroräumlichkeiten durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung am 27. März 2007 wurde nicht erstattet.

Im Zuge der Überprüfung der vorgelegten Honorarnoten und dem Inhalt der Kontrollmitteilung stellte die Prüferin erhebliche Differenzen zu den erklärten Beträgen fest, woraufhin der steuerliche Vertreter erklärte, er wolle nunmehr doch Selbstanzeige erstatten.

Am 11. April 2007 wurde der Prüferin in Ergänzung der am 27. März 2007 mündlich erstatteten Selbstanzeige eine schriftliche Ausfertigung der Selbstanzeige betreffend die Jahre 2003 bis 2005 vorgelegt, in der bisher nicht erklärte zusätzliche Einnahmen von insgesamt 151.259,08 € (2003 46.008,21 €, 2004 53.810,17 € und 2005 51.440,70 €) offen gelegt wurden.

Das Finanzamt erließ daher am 2. Mai 2007 im wieder aufgenommenen Verfahren Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005, deren Verbuchung am Abgabenkonto zu einer Abgabennachforderung von insgesamt 100.710,34 € führte.

Die Abgaben wurden nicht den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet.

Ausgehend von einer vorsätzlichen Handlungsweise, erstattete das Finanzamt Graz-Umgebung als Finanzstrafbehörde am 21. Mai 2007 gegen den Beschuldigten Anzeige bei der Staatsanwaltschaft Graz wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 und § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (strafbestimmender Wertbetrag insgesamt 111.370,71 €).

In der Beschuldigteneinvernahme vor dem Landesgericht für Strafsachen Graz vom 29. August 2007 gab dieser zu Protokoll, er habe die Honorarnoten selbst am Computer geschrieben, ausgedruckt und an die M.GmbH geschickt. Für sich selbst habe er kein Exemplar ausgedruckt. Die Honorarnoten habe er so verfasst, dass er die Datei einer bereits gespeicherten Honorarnote geöffnet und lediglich das Datum überschrieben habe. Die verrechneten Beträge seien meist gleich hoch gewesen. Die neue Honorarnote habe er wiederum am PC gespeichert. Dabei sei offensichtlich das ursprünglich abgespeicherte Dokument verloren gegangen, was ihm auf Grund seiner mangelhaften Computerkenntnisse nicht aufgefallen sei. Es seien daher nicht alle Honorarnoten am PC gespeichert worden. Für seinen Steuerberater habe er die (lückenhaft) gespeicherten Honorarnoten ausgedruckt und in ein Kuvert gesteckt. Da er sie nicht im Detail angeschaut habe, sei ihm nicht aufgefallen, dass Honorarnoten gefehlt hätten.

Zur Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages führte der Beschuldigte aus, „dies dürfte stimmen.“

Nunmehr handhabe er es so, dass er seinem Steuerberater regelmäßig seine Kontoauszüge übergebe, damit dieser seine Einkünfte genau nachvollziehen und kontrollieren könne.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Landesgericht für Strafsachen am 13. Dezember 2007 erklärte der Beschuldigte, in Bezug auf die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages habe er überhaupt keine Bedenken, dieser sei vollinhaltlich richtig. Nicht richtig sei aber, dass man ihm vorsätzliche Handlungsweise vorwerfe. Er sei computermäßig ein „vollkommener Trottel“, ihm sei nicht aufgefallen, dass das alte Dokument gelöscht werde, wenn er beim Schließen eines Dokumentes Änderungen speichere. Er habe keine seiner Honorarnoten ausgedruckt, weil er eine Kontrolle ohnedies über seine Kontoauszüge gehabt habe. Die Diskrepanz zwischen den erklärten Honorarnoten von 34.090,00 € zur tatsächlichen Höhe der Honorarnoten von 151.259,08 € sei ihm nicht aufgefallen. Die Einkommensteuerbescheide habe er nicht gelesen.

Mit Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Graz vom 13. Dezember 2007, xx, wurde X von den ihm angelasteten Abgabenhinterziehungen gemäß § 214 FinStrG wegen Unzuständigkeit des Gerichtes freigesprochen. Eine vorsätzliche Handlungsweise sei nicht erweisbar, weshalb auch eine gerichtliche Zuständigkeit nicht bestehe. Unter Berücksichtigung der gegen den Genannten geführten Exekutionsverfahren lasse sich erschließen, dass dieser im Zusammenhang mit finanziellen Angelegenheiten offensichtlich sorglos und schlampig handle. Der Beschuldigte habe dadurch, dass er trotz fehlender Computerkenntnisse seine Honorarnoten in Eigenregie erstellt und archiviert habe, die nötige Sorgfalt außer Acht gelassen; die dadurch selbst herbeigeführte Unübersichtlichkeit seiner Honorarnoten habe er im Sinne eines fahrlässigen Handelns zu verantworten.

Mit dem Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 13. Juni 2008 wurde X als Beschuldigter nunmehr im fortgesetzten verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren der fahrlässigen Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, weil er fahrlässig durch Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen Verkürzungen an Umsatzsteuer für das Jahr 2003 von 9.193,48 €, für das Jahr 2004 von 10.676,27 € und für das Jahr 2005 von 10.271,41 € sowie an Einkommensteuer für das Jahr 2003 von 21.975,27 €, für das Jahr 2004 von 25.035,54 € und für das Jahr 2005 von 23.558,37 €, insgesamt somit von 100.710,34 €, bewirkt habe.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von 40.000,00 € verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von sechs Wochen ausgesprochen.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit € 363,00 bestimmt.

Das Fehlverhalten des Beschuldigten stelle eine objektive Sorgfaltswidrigkeit dar, weil von ihm billigerweise verlangt werden könne, dass er auch als Einnahmen-/Ausgaben-Rechner eine vollständige Belegsammlung führe und seinem steuerlichen Vertreter sämtliche erzielten Umsätze bekannt gebe. Der Beschuldigte habe beim Spruchsenat einen durchaus intelligenten Eindruck hinterlassen, weshalb seine Befähigung zu sorgfaltsgemäßigem Verhalten und die Zumutbarkeit rechtmäßigen Verhaltens festzustellen sei. Er habe es allerdings an jeder Schuldeinsicht fehlen lassen und den Vorwurf fahrlässigen Verhaltens in Abrede gestellt.

Bei der Strafbemessung wertete der Erstsenaat als mildernd die bisherige finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Täters sowie die teilweise Schadensgutmachung, als erschwerend das Zusammentreffen mehrfacher Vergehen über einen mehrjährigen Deliktszeitraum.

Gegen das Erkenntnis brachten sowohl der Beschuldigte als auch der Amtsbeauftragte das Rechtsmittel der Berufung ein.

In der Eingabe vom 4. August 2008 führte der Beschuldigte aus, das Erkenntnis sei sowohl in rechtlicher als auch tatsächlicher Hinsicht unrichtig und das Verfahren mangelhaft geblieben.

Im Verfahren zu StrNr. 001 habe kein wie immer geartetes Vorverfahren stattgefunden, eine Überprüfung der angeblichen Finanzschuld sei nicht erfolgt. Die Finanzstrafbehörde erster Instanz wäre verpflichtet gewesen, die von den Finanzbehörden im gerichtlichen Strafverfahren behaupteten Angaben zu überprüfen. Ohne eine solche Überprüfung dürfe keine Verurteilung erfolgen, zumal auch im Verfahren vor dem Landesgericht für Strafsachen Graz lediglich die Frage der Vorsätzlichkeit, nicht aber die Höhe der Abgabenschuld geprüft worden sei. Letztere habe daher gar nicht richtig festgestellt werden können.

Die Frage der Rechtzeitigkeit einer Selbstanzeige sei nicht geprüft bzw. gewürdigt worden. Die lapidare Feststellung im Urteil vom 13. Dezember 2007, die Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige liege nicht vor, sei für das gegenständliche Verfahren mangels eines durchgeführten Beweisverfahrens nicht relevant.

Bei fahrlässiger Abgabenverkürzung sei die Erstattung einer Selbstanzeige auch während laufender Prüfung zulässig. Die vom steuerlichen Vertreter erstattete Selbstanzeige dürfe nicht deshalb als verspätet eingebracht bezeichnet werden, weil sie angeblich um einige Sekunden verspätet erstattet worden sei. Der steuerliche Vertreter habe zu diesem Zeitpunkt keine Angaben machen können, weil ihm die Unterlagen gefehlt haben. Weder ihm noch dem Beschuldigten könne daraus ein Vorwurf gemacht werden. Die Selbstanzeige sei daher

rechtzeitig erfolgt und liege im vorliegenden Fall weder eine Vorsätzlichkeit noch eine Fahrlässigkeit vor.

Der steuerliche Vertreter habe die Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG sowohl rechtzeitig als auch vollständig abgegeben, zumal sie unter Benennung des konkreten Täters vor Einleitung der konkreten Verfolgungshandlung getätigt, alle mit dem Steuerausfall verbundenen Umstände dargelegt und die umgehende Entrichtung der verkürzten Abgaben veranlasst und durchgeführt worden sei.

Der Begriff der Fahrlässigkeit sei unrichtig beurteilt worden. Er bedeute, dass der Beschuldigte sein schuldhaftes Verhalten erkennen hätte müssen.

Er, der Beschuldigte, habe seine Bürotätigkeit bzw. die steuerliche Gebarung über den Computer laufen lassen und jene Unterlagen, die der Computer ausgeworfen habe, an den steuerlichen Vertreter weiter geleitet. Er habe aber zu keinem Zeitpunkt erkennen können, dass der Computer nicht korrekt gearbeitet und unvollständige Unterlagen ausgeworfen habe. Er sei weder ein Steuerfachmann noch ein Computerexperte und habe sich darauf verlassen können, dass der Computer exakte, korrekte Ergebnisse auswerfe. Die erste Instanz habe in der Frage der Erkennbarkeit überhaupt keine Feststellungen getroffen. Wenn der Betroffene einen Fehler nicht einmal erkennen könne, könne ihn keine Fahrlässigkeit treffen. Auch einer dritten Seite, von der er diesbezüglich hätte aufmerksam gemacht werden müssen, sei dies nicht aufgefallen. Der Tatbestand des § 34 FinStrG liege daher nicht vor.

Darüber hinaus habe es der Spruchsenat unterlassen, den Strafbefreiungsgrund der Geringfügigkeit im Sinne des § 42 StGB zu prüfen. Im Sinne der glaubwürdig dargelegten mangelnden Erkenntnis der Unzulänglichkeiten und Versäumnisse hätte der Spruchsenat jedenfalls eine mangelnde Tatschuld im Sinne des § 42 StGB feststellen müssen.

Die Strafhöhe von 40.000,00 € sei illusorisch und nicht gerechtfertigt, weil sich bei einem Fahrlässigkeitsdelikt die Geldstrafe nie in der Höhe von 50 % der Finanzschuld bewegen dürfe. Einerseits sei ein Finanzvergehen nach § 34 mangels Vorliegens krimineller Energie nicht übermäßig zu bewerten, andererseits dürfe die Bestrafung nicht in einer Höhe erfolgen, dass sie einer Bestrafung für eine Vorsatztat gleich komme. Darüber hinaus hätte die nach Ansicht der Behörde fehlgeschlagene Selbstanzeige als Milderungsgrund gewertet werden müssen.

Der Amtsbeauftragte wandte sich in seiner Berufung vom 21. Juli 2008 gegen die Höhe der verhängten Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe. Die verhängte Strafe sei zu gering, weil zu Unrecht die teilweise Schadenswiedergutmachung als mildernd gewertet worden sei. Vom gesamten strafbestimmenden Wertbetrag (99.924,34 €) seien erst 476,36 € entrichtet worden; dies

entspreche einer Schadensgutmachung von 0,47 %. Es könne nicht jede noch so geringe Schadensgutmachung einen Milderungsgrund darstellen, andernfalls die Einzahlung von einem Cent ebenfalls als mildernd berücksichtigt werden müsste.

In der mündlichen Verhandlung am 12. Dezember 2008 vor dem Berufungssenat führte der Beschuldigte zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen aus, in der Zwischenzeit sei über sein Vermögen auf Antrag der Republik Österreich der Konkurs eröffnet worden. An sich könnten die Forderungen eins zu eins erfüllt werden, allerdings stehe der Verwertung seines Einfamilienhauses derzeit ein behaupteter außerbücherlicher Eigentumserwerb einer Verwandten entgegen, gegen die der Masseverwalter erst eine Anfechtungsklage einbringen müsse. Seine Pension werde derzeit zu Gunsten der Masse gepfändet.

In der Sache selbst ergänzte der Beschuldigte, für seine berufliche Tätigkeit benötige er keine besonderen EDV-Kenntnisse. EDV-unterstützte Arbeiten würden seine Mitarbeiter erledigen. Seinen privaten PC verwende er für das Schreiben von E-Mails und das Verfassen seines Schriftverkehrs. Die Erstellung der Rechnungen habe er nunmehr einer anderen Person übertragen, sodass Derartiges nicht mehr passieren könne.

### ***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Gemäß § 53 Abs. 6 FinStrG sind Finanzvergehen wie fahrlässige Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 leg.cit., deren Ahndung nicht dem Gericht zukommt, von den Finanzstrafbehörden (hier: dem gemäß § 58 Abs. 1 lit. f FinStrG zur Erhebung der beeinträchtigten Einkommen- und Umsatzsteuern zuständigen Finanzamt Graz-Umgebung) zu ahnden.

Im vorliegenden Fall hat sich daher das Landesgericht für Strafsachen Graz mit dem Urteil vom 13. Dezember 2007, xx, gemäß § 214 FinStrG zur Ahndung der X zur Last gelegten Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 und § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für unzuständig erklärt, weil eine vorsätzliche Handlungsweise des Angeklagten nicht erwiesen werden konnte.

Die Finanzstrafbehörde, das Finanzamt Graz-Umgebung, ist an dieses Urteil des Schöffensenates gebunden, hat jedoch das nach Einleitung des gerichtlichen Verfahrens vorläufig eingestellte verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren gemäß § 54 Abs. 4 FinStrG fortzusetzen (siehe bereits OGH 4.9.1980, 13 Os 104/80). In diesem Verfahren kann dem nunmehrigen Beschuldigten im Hinblick auf die subjektive Tatseite lediglich Fahrlässigkeit zur Last gelegt werden.

Vorweg ist zunächst zu prüfen, ob der Beschuldigte rechtzeitig eine Selbstanzeige eingebracht hat und ob dieser straffbefreiende Wirkung zukommt.

*Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG wird, wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgabenvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde (Selbstanzeige) darlegt.*

*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 bedeutsamen Umstände offen gelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet werden. ...*  
(§ 29 Abs. 1 FinStrG).

*Gemäß § 29 Abs. 3 FinStrG tritt Straffreiheit 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*
- 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.*

Den Ausführungen in der Berufung ist daher insoweit zuzustimmen, als im Fall eines fahrlässig begangenen Finanzvergehens die Erstattung der Selbstanzeige nicht zwingend vor Beginn der Prüfung, sondern auch noch zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen kann.

Im vorliegenden Fall wurde die Selbstanzeige dennoch verspätet erstattet, weil die Tat bereits durch die dem Finanzamt zugekommene Kontrollmitteilung über Honorarzahlen der M.GmbH an den Beschuldigten in den Jahren 2003 bis 2005 in einem die in den Abgabenerklärungen für diese Jahre offen gelegten Einnahmen bei Weitem übersteigenden Ausmaß zum Teil entdeckt und diese Entdeckung dem Anzeiger durch die Offenlegung der Kontrollmitteilung im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung noch vor der Selbstanzeige bekannt geworden war.

Darüber hinaus hat die Darlegung der Verfehlung in jedem Fall eine so genaue Beschreibung der Verfehlung zu enthalten, dass der Abgabenbehörde eine rasche und richtige Entscheidung



in der Sache selbst ermöglicht wird. Es reicht daher nicht aus, dass der Anzeiger allein die Unrichtigkeit seiner früheren Angaben aufzeigt und deren Richtigstellung ankündigt oder anbietet. Insbesondere dann, wenn die Selbstanzeige eine Ermittlung einer Abgabenschuld oder sonstiger Einnahmen erforderlich macht, müssen bei der Erstattung der Selbstanzeige die für die Abgabensfestsetzung bedeutsamen Umstände ohne Verzug offen gelegt werden (siehe *Reger/Hacker/Kneidinger*, Das Finanzstrafgesetz, § 29, RZ 6).

Von einer „einige Sekunden“ zu spät erstatteten Selbstanzeige kann im vorliegenden Fall keine Rede sein. Die erst zwei Wochen nach der mündlich erstatteten Selbstanzeige eingebrachte Darlegung der Höhe der verkürzten Einnahmen und Umsätze in den Prüfungsjahren genügt den oben angeführten Anforderungen nicht, weil die Abgabenbehörde mit der nur dem Grunde nach einbekannten Verheimlichung von Einnahmen nicht in die Lage versetzt wurde, eine sofortige und richtige Entscheidung über den Abgabenanspruch zu treffen.

Der Beschuldigte verkennt überdies, dass auch einer rechtzeitig und vollständig erstatteten Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung nur in jenen Fällen zukommt, in denen die Entrichtung des verkürzten Betrages entsprechend den abgabenrechtlichen Vorschriften erfolgt. Auf die bereits von der Finanzstrafbehörde erster Instanz festgestellte Nichtentrichtung der Abgaben ist der Beschuldigte weder in seinen schriftlichen Ausführungen noch in der mündlichen Verhandlung eingegangen. Nach der Aktenlage wurden innerhalb der für die Entrichtung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005 zur Verfügung stehenden Zahlungsfrist (11. Juni 2007) weder auf diese Abgabennachforderungen anrechenbare Zahlungen geleistet noch wurde ein Zahlungserleichterungsansuchen eingebracht.

Der Selbstanzeige kommt daher keine strafbefreiende Wirkung zu.

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

*Der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG macht sich schuldig, wer diese (in § 33 Abs. 1 FinStrG bezeichnete) Tat fahrlässig begeht.*

Das Vorbringen in der Berufung, eine Überprüfung der Höhe der Abgabenschuld sei nicht erfolgt, ist unverständlich: Aus den vom Beschuldigten in der Eingabe vom 11. April 2007 selbst dargelegten, in den Prüfungsjahren erzielten Einnahmen in der Höhe von 46.008,21 € (2003), 53.810,17 € (2004) und 51.440,70 € (2005) resultieren die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. April 2004 und im Bericht gemäß § 150 BAO über das

Ergebnis der Außenprüfung vom 30. April 2007 dargestellten sowie am 2. Mai 2007 auf seinem Abgabenkonto verbuchten Beträge an Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2003, 2004 und 2005. Dabei handelt es sich – wie ihm bekannt – um die Differenzbeträge zwischen den aus den antragsgemäß veranlagten Abgabenerklärungen resultierenden Beträgen an Einkommensteuer und Umsatzsteuer und den sich auf Grund der Abgabengesetze tatsächlich ergebenden Abgabenbeträgen.

Einwände gegen die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages hat der Beschuldigte im gesamten Verfahren nicht erhoben (siehe seine diesbezüglichen Ausführungen im strafgerichtlichen Verfahren, z.B. Beschuldigteneinvernahme vom 29. August 2007: „Die Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages dürfte stimmen“, mündliche Verhandlung vom 13. Dezember 2007: „In Bezug auf die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages habe ich überhaupt keine Bedenken, dieser ist vollinhaltlich richtig.“).

Auch nach der Aktenlage bestehen seitens des Berufungssenates keine Bedenken gegen die Höhe der ermittelten Abgabenverkürzung.

Zur subjektiven Tatseite ist auszuführen:

*Gemäß § 8 Abs. 2 FinStrG handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.*

*Dem Täter wird weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterliefe, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen.*

*Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterliefe (§ 9 FinStrG).*

Vom Vorliegen von Fahrlässigkeit ist nicht schon dann auszugehen, wenn Vorsatz nicht vorliegt oder nicht erwiesen werden kann. Fahrlässige Handlungsweise ist vielmehr eigenständig zu prüfen und entsprechend zu begründen.

Sie liegt vor, wenn der Täter den Erfolg, wegen dessen das Gesetz die Tat als strafbar erklärt hat, zwar nicht gewollt, aber auch nicht vermieden hat, obwohl er ihn hätte vermeiden können und sollen. Der Grund der Strafbarkeit liegt im negativen Moment eines Mangels an Pflichtgefühl, nämlich in der Vernachlässigung der unter den gegebenen Umständen und nach den persönlichen Verhältnissen gebotenen pflichtgemäßen Sorgfalt und Rücksicht gegenüber

den Interessen Anderer, mag der Täter auch in Folge seiner Nachlässigkeit den Erfolg seiner Handlungsweise nicht voraus gesehen haben.

Wenn der Beschuldigte vorbringt, fahrlässig handle in seinen Augen jemand, der wisse, dass die Bremsen eines Autos nicht funktionierten, mit dem Auto aber trotzdem los fahre, so hat er offensichtlich den Tatbestand einer bewussten Fahrlässigkeit vor Augen. In einem solchen Fall hält der Täter die Verwirklichung eines tatbildmäßigen Unrechtes für möglich, will ihn aber nicht herbeiführen.

Fahrlässig handelt aber auch, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht (vgl. u.a. VwGH 23.11.2000, 95/15/0194).

Der unbewusst fahrlässig Handelnde erkennt somit nicht, dass seine Handlung ein tatbestandsmäßiges Unrecht verwirklichen könnte, denn er ist nicht sorgfältig genug darauf bedacht, einen solchen Erfolg nicht herbeizuführen. Der Schuldvorwurf richtet sich bei der unbewussten Fahrlässigkeit darauf, dass der Täter aus Sorgfaltsmangel nicht an die möglichen Folgen seines Verhaltens gedacht hat (VwGH 1.7.2003, 2000/13/0045).

Die Ausführungen in der Berufung und in der mündlichen Verhandlung, der Beschuldigte habe mangels umfassender Computerkenntnisse nicht erkennen können, dass er durch ständiges „Überspeichern“ der Dokumentvorlagen unvollständige Unterlagen erstellt habe, exkulpiert ihn daher nicht. Dabei handelt es sich vielmehr um die Verwirklichung unbewusst fahrlässiger Handlungsweise, weshalb zu prüfen ist, ob die in § 8 Abs. 2 FinStrG aufgezählten Komponenten, und zwar die objektive Sorgfaltspflicht, die subjektive Befähigung zur Einhaltung dieser Sorgfaltspflicht und die Zumutbarkeit der Sorgfaltsanwendung, vorliegen.

Bei der objektiven Sorgfaltspflicht handelt es sich um jene Sorgfalt, wie sie ein mit den rechtlich geschützten Werten angemessen verbundener, besonnener und einsichtiger Mensch in der Lage des Täters aufwenden würde, um die Gefahr der Rechtsgutbeeinträchtigung zu erkennen und hintanzuhalten. Welches Maß an Sorgfalt ein solcher Mensch verwendet hätte, hängt stets von den Umständen des Einzelfalles ab (VwGH 26.11.1998, 98/16/0199).

Dem Beschuldigte ist zunächst vorzuwerfen, dass er immer wieder bereits gespeicherte Honorarnoten überschrieben und diese dann unter dem gleichen Dokumentsnamen gespeichert hat, obwohl bei der Datenverarbeitung mit Microsoft Word beim Schließen eines

Dokumentes auf die Änderung des ursprünglichen Dokumentes hingewiesen wird und die Tatbestandsverwirklichung daher angesichts der Vielzahl der Fehlleistungen über Jahre hinweg bereits bei geringer Aufmerksamkeit leicht hätte unterbleiben können. Welche „objektiven“ Fehler in diesem Zusammenhang „vom Computer“ begangen worden sein sollten, ist nicht erklärlich.

Gänzlich unverständlich ist jedoch, dass der Beschuldigte keine Ausdrücke der Honorarnoten gesammelt hat, die für den Steuerberater ausgedruckten Honorarnoten nicht näher überprüft hat, obwohl bereits auf Grund der im Vergleich zur Anzahl der erstellten Belege geringen Anzahl der übermittelten Belege Zweifel an der Richtigkeit der Unterlagen auftauchen hätten müssen, bei der Erstellung der Abgabenerklärungen so wenig mitgewirkt hat, dass ihm nicht aufgefallen ist, dass er statt 151.259,08 € lediglich 34.090,00 € an Honoraren erklärt und die Einkommensteuerbescheide selbst nicht gelesen hat.

Auch wenn der Beschuldigte mit steuerlichen Belangen nicht vertraut ist, musste ihm auffallen, dass seine Steuerbelastung mit seinen Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit, die monatlich über das Vierfache seiner Pension ausmachten, in einem krassen Missverhältnis gestanden ist. Da er regelmäßig Kontoauszüge seiner Bank bekam und diese auch im Hinblick darauf prüfte, ob er im Plus oder Minus war, konnte ihm die Höhe der zugeflossenen Honorare nicht entgangen sein. Aus neben der Pension zufließenden Einnahmen ergeben sich, wie jedem österreichischen Staatsbürger bekannt ist, Fragen zu steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Belangen (Vorauszahlungen an Einkommensteuer, Ruhen der Pension, Abfuhr der Sozialabgaben, etc.). Ein mit den rechtlich geschützten Werten angemessen verbundener Mensch in der Lage des Täters hätte diesbezügliche Überlegungen angestellt und nicht die Einnahmen ohne weiteres für sich verbraucht.

Die bereits vom Landesgericht für Strafsachen beim Beschuldigten festgestellte auffallende Sorglosigkeit in finanziellen Belangen, die auf Grund der Nichteinhaltung von Zahlungsterminen zu mehreren Exekutionen geführt hat, ist vom Berufungssenat auch im vorliegenden Fall feststellbar.

Der Berufungssenat gelangt ebenso wie die Finanzstrafbehörde erster Instanz auf Grund des persönlichen Auftretens des Beschuldigten in der mündlichen Verhandlung zum Schluss, dass die subjektive Befähigung zur Einhaltung der Sorgfaltspflicht dem Finanzstraftäter auf Grund seiner körperlichen und geistigen Verfassung jedenfalls möglich und auch zumutbar gewesen ist. Der Beschuldigte übte trotz seines Alters eine verantwortungsvolle und im gehobenen Milieu angesiedelte selbständige Tätigkeit aus. Umstände, die ihm die Einhaltung der gebotenen Sorgfalt unzumutbar gemacht hätten, wurden auch nicht vorgebracht.

Ebensowenig ist dem Beschuldigten angesichts der Vielzahl der vorwerfbaren Nachlässigkeiten über Jahre hinweg eine entschuldbare Fehlleistung zuzubilligen.

Der Einwand, es habe ihn auch niemand auf seine Fehlleistungen aufmerksam gemacht, ist als Kritik an der erstinstanzlichen Entscheidung unverständlich. Hätte das Landesgericht Graz bzw. der Spruchsenat nämlich angenommen, dass jemand den Beschuldigten auf die Unrichtigkeit der steuerlichen Rechenwerke bzw. seiner Abgabenerklärungen hingewiesen hätte, wäre in Anbetracht des leicht fasslichen Lebenssachverhaltes von ihm zweifellos vorsätzliche Handlungsweise zu verantworten gewesen. Darüber hinaus stützt diese Verantwortung geradezu die Feststellung der Strafbehörden, dass ein Dritter bei genügend Aufmerksamkeit die Sorgfaltswidrigkeit der Vorgangsweise des Beschuldigten beim Erstellen der steuerlichen Unterlagen erkannt hätte; damit wird – indirekt – auch seitens des Beschuldigten eigenes fahrlässiges Verhalten zugestanden.

Insoweit der Beschuldigte vorbringt, es hätte der Strafbefreiungsgrund der Geringfügigkeit im Sinne des § 42 StGB geprüft werden müssen, ist darauf hinzuweisen, dass der Wirkungsbereich des § 42 StGB nur Finanzvergehen erfasst, die vom Gericht zu ahnden sind und daher im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren keine Anwendung finden kann. Ergänzend wird angemerkt, dass auch der Strafausschließungsgrund des § 25 FinStrG nur dann zur Anwendung kommen kann, wenn das Verschulden des Täters geringfügig ist und die Tat keine oder nur unbedeutende Folgen nach sich gezogen hat.

Geringe Schuld im Sinne des § 25 FinStrG erfordert, dass das Gewicht der zu beurteilenden Einzeltat hinter dem in der betreffenden Strafdrohung typisierten Schuld- und Unrechtsgehalt erheblich zurückbleibt. Angesichts der vom Beschuldigten im Zuge der Erstellung der Abgabenerklärungen an den Tag gelegten außergewöhnlich großen Sorglosigkeit sowie des hohen strafbestimmenden Wertbetrages (über 100.000,00 € in einem Zeitraum von nur drei Jahren) kann vom Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung des § 25 FinStrG, nämlich einem geringfügigem Verschulden des Täters bzw. nur unbedeutenden Folgen der Tat keine Rede sein. Verwiesen sei in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.9.1990, 89/16/0046, in dem dieser einen Verkürzungsbetrag von 23.000,00 S (ca. 1.670,00 €) keinesfalls als unbedeutende Folgen der Tat angesehen hat.

Zur Bemessung der zu verhängenden Geldstrafe ist auszuführen:

*Gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG iVm § 21 Abs. 2 FinStrG, letzter Satz, werden fahrlässige Abgabenverkürzungen mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen der Summe der Verkürzungsbeträge geahndet.*

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafraum beträgt daher bis zu 100.710,34 €.

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

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

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

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 fahrlässigen Abgabenverkürzungen 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.

Aus dieser Bestimmung ergibt sich jedenfalls ein wichtiger Hinweis zur Beachtung einer ausreichenden Generalprävention, da offenbar auch Finanzvergehen wie die verfahrensgegenständlichen Verkürzungen in ihrer Gesamtheit als durchaus eine budgetäre Wirkung habende Verfehlungen mit ausreichender Sanktion zu bedenken sind, welche andere potentielle Finanzstraftäter in der Lage (hier:) des Beschuldigten von der Begehung ähnlicher Finanzstraftaten abhalten sollen.

Der Umstand, dass der Beschuldigte aufgrund seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse eine derartige Geldstrafe offensichtlich nicht oder nicht in Einem anlässlich ihrer Fälligkeit entrichten kann, steht der Pflicht der Finanzstraßenbehörden, eine solche entsprechend den rechtlichen Voraussetzungen vorzuschreiben, nicht entgegen (vgl. VwGH 6.12.1965, 926/65; VwGH 5.9.1985, 85/16/0044).

Die Strafbemessung ist eine Ermessensentscheidung. Bei dieser sind das Ausmaß der Schuld des Täters, seine persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse (Einkommens- und Vermögensverhältnisse unter Berücksichtigung der gesetzlichen Sorgepflichten) sowie die vorliegenden Erschwerungs- und Milderungsgründe zu berücksichtigen.

Bei Vorliegen in gleichem Ausmaß zu berücksichtigender Erschwerungs- und Milderungsgründe und durchschnittlicher persönlicher und wirtschaftlicher Verhältnisse hielte der Berufungssenat eine Geldstrafe in Höhe der Hälfte der Strafdrohung, also rund 50.000,00 €, für angemessen.

Als mildernd sind im vorliegenden Fall die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Täters sowie die Mitwirkung an der Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes anlässlich der Betriebsprüfung, als erschwerend die Mehrzahl der Verkürzungen zu berücksichtigen.

Die verhängte Strafe soll der Größe und Schwere der Zuwiderhandlung angemessen sein. Die Schuld wiegt im vorliegenden Fall auf Grund der besonderen Intensität der Sorglosigkeit schwer.

Zu Gunsten des Beschuldigten ist allerdings zu berücksichtigen, dass er glaubhaft dargelegt hat, Vorkehrungen getroffen zu haben, die derartige Verkürzungen in Hinkunft verhindern.

Eine Schadensgutmachung ist bis dato – abgesehen von einem minimalen Betrag in der Höhe von 473,36 € – nicht erfolgt, wurde aber im Fall eines Erfolges der Anfechtungsklage des Masseverwalters in Aussicht gestellt.

Das Überwiegen der Milderungsgründe, der glaubwürdig dargelegte Wille, sich in Hinkunft wohl zu verhalten sowie die in Aussicht gestellte Schadensgutmachung stellen Umstände dar, die nach Ansicht des Berufungssenates eine Festsetzung der Geldstrafe in etwa der Höhe der von der Finanzstrafbehörde erster Instanz verhängten Strafe angemessen erscheinen lassen.

Bei der Strafbemessung sind jedoch auch – siehe oben – die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu berücksichtigen. Der Berufungssenat hat bei der Strafbemessung nunmehr die Eröffnung des Konkursverfahrens sowie die Pfändung der Pension des Beschuldigten zu berücksichtigen; die nunmehrige äußerst schlechte wirtschaftliche Situation des Beschuldigten sowie sein höheres Lebensalter rechtfertigen nach Ansicht des Berufungssenates eine Herabsetzung der verhängten Geldstrafe auf einen Betrag von 18.000,00 €. Die Geldstrafe beträgt somit ca. 18 % der angedrohten Höchststrafe.

Eine weitere Reduktion der Geldstrafe ist zumal aus spezial- und generalpräventiven Überlegungen nicht möglich. So hat einerseits der Beschuldigte die weitere Ausübung der selbständigen Tätigkeit, wenn auch auf Grund seines Alters in Zukunft in geringerem Ausmaß, nicht in Abrede gestellt; andererseits würde eine finanzstrafrechtlich nur im untersten Rahmen geahndete fahrlässige Abgabenverkürzung von mehr als 100.000,00 €, entstanden aufgrund einer wie im gegenständlichen Fall beträchtlichen Sorglosigkeit des Abgabepflichtigen, in der

Öffentlichkeit möglicherweise den fälschlichen Eindruck entstehen lassen, derartige beharrliche Pflichtverletzungen von der geschilderten Intensität hätten nur unbedeutende finanzstrafrechtliche Konsequenzen zur Folge und wären auch für die Strafverfolgungsbehörden ohne Belang – weshalb man auch als Steuerpflichtiger in ähnlicher Lage wie der Beschuldigte dem Belegwesen keine besondere Aufmerksamkeit zuwenden müsste.

Gleichartige Überlegungen sind auch mit der Einschränkung für die Ersatzfreiheitsstrafe anzustellen, dass die Höhe der Ersatzfreiheitsstrafe von den finanziellen Verhältnissen des Straftäters unbeeinflusst bleibt, weil die Ersatzfreiheitsstrafe gerade für den Fall der Nichteinbringlichkeit der Geldstrafe zu verhängen ist.

Zu Vergleichszwecken ist diesbezüglich auch auf die Spruchpraxis zu verweisen, wonach üblicherweise für eine Geldstrafe im Betrag von 7.000,00 / 8.000,00 € eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat verhängt wird. Diese Ausmessung findet ihre Abschwächung nach oben in der möglichen Höchststrafe von drei Monaten, sodass, den Ausführungen des Amtsbeauftragten in seiner Berufung folgend, im vorliegenden Fall die Verhängung einer Ersatzfreiheitsstrafe in der Höhe von acht Wochen als angemessen angesehen werden kann.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach ein Pauschalbetrag von 10 % der verhängten Geldstrafe, maximal aber 363,00 € festzusetzen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 12. Dezember 2008