



## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 3 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Dr. Peter Binder sowie die Laienbeisitzer Dipl. Ing. Klemenz Weiß und Dr. Karl Penninger als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., vertreten durch Dr. Helmut Valenta, Rechtsanwalt, 4020 Linz, Schillerstraße 4, wegen (teilweise versuchter) gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a, 38 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 5. September 2002 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes X. vom 11. Juli 2002, SN, nach der am 24. März 2009 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers Dr. Helmut Valenta, des Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin T.G. durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I.) Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und das angefochtene Erkenntnis im Schuldspruch sowie im Ausspruch über die Strafe abgeändert, sodass diese wie folgt zu lauten haben:

J.K. (Bw.) ist schuldig, er hat im Bereich des Finanzamtes X. durch Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärung 1998 und der Einkommensteuererklärungen 1998 und 1999 sowie durch Abgabe einer unrichtigen Einkommensteuererklärung 2000, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von

Einkommensteuer 1998 in Höhe von S 108.030,00 (€ 7.850,85) zu bewirken versucht und weiters eine Verkürzung von Umsatzsteuer 1998 in Höhe von S 81.569,00 (€ 5.927,85), Einkommensteuer 1999 in Höhe von S 52.297,00 (€ 3.800,57) und Einkommensteuer 2000 in Höhe von S 55.109,00 (€ 4.004,93) dadurch bewirkt, dass er die Umsätze und Gewinne aus seiner gewerblichen Tätigkeit als Zuhälter nicht erklärt hat, wobei es ihm darauf ankam, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Er hat hiedurch die Finanzvergehen der versuchten und vollendeten gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 iVm § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG iVm § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wird über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 7.500,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 20 Tagen verhängt.

Gemäß §§ 136, 157 FinStrG wird das gegen den Bw. wegen des Verdachtes der (versuchten) Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG geführte Finanzstrafverfahren [Schuldspruch a) des erstinstanzlichen Erkenntnisses] in Bezug auf Einkommensteuer 1997 in Höhe von S 163.452,00 (€ 11.878,52) sowie auch das hinsichtlich der Anschuldigung der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG [Schuldspruch b) des angefochtenen Erkenntnisses des Spruchsenates] an Umsatzsteuervorauszahlungen Juli bis Dezember 1997 in Höhe von S 60.834,00 (€ 4.420,98) eingestellt.

Der Kostenausspruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses bleibt unverändert.

II.) Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 11. Juli 2002, SN, wurde der Bw. der Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG in Verbindung mit § 38 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, weil er vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes X.

a) durch Nichtabgabe von Steuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in den Jahren 1999 bis 2001 eine Verkürzung an Einkommensteuer 1997 bis 2000 in Höhe von S 378.888,00 (1997: S 163.452,00, 1998: S 108.030,00, 1999: S 52.297,00, 2000: S 55.109,00) und an Umsatzsteuer 1998 in Höhe von S 119.236,00 dadurch bewirkt habe, dass er die Umsätze und

Gewinne nicht erklärt habe, wobei es ihm darauf angekommen sei sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen; und weiters

b) durch Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und Nichtentrichtung der Umsatzsteuer, somit unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate Juli bis Dezember 1997 in Höhe von S 60.834,00 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 FinStrG, wurde über den Bw. eine Geldstrafe in Höhe von € 20.000,00 und eine gemäß § 20 FinStrG an deren Stelle für den Fall der Uneinbringlichkeit tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 10 Wochen verhängt.

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

Begründend wurde seitens des Spruchsenates dazu ausgeführt, dass der Bw. in den Monaten Juli bis Dezember 1997 weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht, noch Zahlungen an Umsatzsteuer geleistet habe, weshalb die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege, wie unter Punkt b) des Erkenntnisses ersichtlich, festgesetzt hätten werden müssen.

In den Jahren 1997 bis 1999 seien keine Steuererklärungen eingereicht worden, wobei sich jedoch aus den Schätzungen keine wesentlichen Nachforderungen ergeben hätten. Mittels Strafverfügung vom 6. Februar 2001 sei der Bw. bezüglich dieser Fakten schuldig gesprochen und über ihn eine Geldstrafe in Höhe von S 35.000,00 (20 Tage Ersatzfreiheitsstrafe) verhängt worden. Gegen diese Strafverfügung habe er rechtzeitig Einspruch eingebracht, wobei im Wesentlichen die Höhe der Strafe bekämpft worden sei.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung habe der Bw. bestritten, Einkünfte aus Zuhälterei erzielt zu haben. Er habe vorgebracht, dass es sich dabei lediglich um Darlehen seiner Lebensgefährtin gehandelt habe. Weitere Einkünfte habe er nicht erzielt, sondern er hätte von seiner Mutter gelebt. Daraufhin seien sämtliche bekannte Konten des Bw. geöffnet worden und es hätten sich bei Einsichtnahme nicht erklärte Einnahmen in den Jahren 1997 bis 2000 in einer Gesamthöhe von S 844.708,00 ergeben. Da bei Einkünften aus Zuhälterei davon auszugehen sei, dass nur ein geringer Teil dieser Einkünfte über das Bankkonto gelaufen wäre, sei eine hundertprozentige Zuschätzung vorgenommen worden.

Daraus würde sich ergeben, dass lediglich in den Jahren 1997 und 1998 eine Umsatzsteuerpflicht bestehe, in den restlichen Jahren sei die Kleinunternehmergrenze von S 300.000,00 nicht erreicht worden. Bei der Berechnung der Einkommensteuer sei von pauschalen Betriebsausgaben in Höhe von 5% der Einnahmen ausgegangen worden, woraus

sich die unter Punkt a) des Spruchsenatserkenntnisses angeführten Nachforderungen ergeben würden. In der Folge wäre das Finanzstrafverfahren gegen den Bw. ausgedehnt worden, wobei er dagegen Beschwerde erhoben habe. Mittels Beschwerdeentscheidung vom 16. Jänner 2002 sei diese im Wesentlichen als unbegründet abgewiesen worden, wobei die Einleitung hinsichtlich Umsatzsteuer 1997 in Höhe von S 37.676,00 aufgehoben worden wäre, weil dieser Betrag bereits im Erkenntnis vom 6. Mai 1998 bzw. in der Strafverfügung vom 6. Februar 2001 enthalten gewesen sei.

Der Bw. habe gewusst, dass es durch seine Handlungsweise zu entsprechend hohen Abgabenverkürzungen kommen würde und habe sich mit dem Erfolg seiner Taten auch jeweils billigend abgefunden, wobei er in der Absicht gehandelt habe, sich durch die wiederkehrende Begehung der Taten eine fortlaufende Einnahmenquelle zu verschaffen, was ihm auch gelungen sei.

Zur Beweiswürdigung wurde seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass der Bw. erstinstanzlich nicht geständig gewesen sei und er die Einvernahme seines Onkels F. als Zeugen zum Beweis dafür beantragt habe, dass er von diesem Darlehen erhalten habe und das hierdurch der Vermögenszuwachs erklärbar sei. In der mündlichen Verhandlung habe F. tatsächlich angegeben, den Bw. in den Jahren 1997 bis 2002 in Teilbeträgen ca. S 300.000,00 als Darlehen zugezählt zu haben. Diese Darstellung sei jedoch unglaubwürdig und es dürfte sich hierbei um eine falsche Zeugenaussage handeln, zumal noch in der Beschwerde gegen den Einleitungsbescheid der Bw. den Zeugen selbst in keiner Weise erwähnt habe. Auch sei es unerfindlich, warum F. bei einem geringen Einkommen gerade dem Beschuldigten ein derartig hohes Darlehen ohne irgendwelche Belege zuzählen hätte sollen, wo doch von vornherein klar gewesen wäre, dass die Rückzahlbarkeit äußerst gefährdet erscheine. Bei lebensnaher Betrachtungsweise, insbesondere durch Studium des Vorstrafaktes scheine es mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit erwiesen, dass der Bw. Einkommen über die Prostitution seiner Lebensgefährtin P. erzielt habe.

Durch die geöffneten Konten des Bw. seien tatsächlich nicht erklärte Einnahmen zu beweisen, deren Herkunft nicht durch ein Darlehen erklärt werden könne.

Aus diesem Grund sei davon auszugehen, dass der Bw. die aus dem Spruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses ersichtlichen Abgabenverkürzungen tatsächlich begangen habe.

Aufgrund der Vorstrafen und der wiederholten Tatbegehung sei auch mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass der Bw. in der Absicht gehandelt

habe, sich durch die fortlaufende Begehung dieser Tat eine fortlaufende Einnahmenquelle zu verschaffen (gewerbsmäßige Begehung).

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 5. September 2002, mit welcher das angefochtene Erkenntnis in seinem gesamten Inhalt und Umfang angefochten wird.

Als Berufungsgründe werden die Verletzung von Verfahrensvorschriften, Feststellungsmängel und unrichtige Beweiswürdigung bzw. unrichtige Strafbemessung geltend gemacht.

Zur Verletzung von Verfahrensvorschriften werde ausgeführt, dass der Bw. in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat bestritten habe, Einkünfte aus Zuhälterei erzielt zu haben. Er habe in der mündlichen Verhandlung vorgebracht, dass es sich bei den auf dem Bankkonto befindlichen Beträgen lediglich um ein Darlehen seiner Lebensgefährtin P. und seines Onkels F. handle. Festzuhalten sei, dass der Bw. während des gesamten Verfahrens nicht durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter vertreten gewesen wäre. Der Spruchsenat habe es in der Verhandlung unterlassen seiner Manuduktionspflicht nachzukommen, er hätte den Bw. anleiten und belehren müssen, dass dieser die Möglichkeit gehabt hätte, die Lebensgefährtin P. als Zeugin zu beantragen um zu beweisen, dass seine Einkünfte auf dem Bankkonto aus Darlehen stammen würden. Der Spruchsenat habe dies jedoch unterlassen, obwohl in der abgeführten mündlichen Verhandlung der Beschuldigte selbst angegeben habe, dass die Einkünfte von seiner Lebensgefährtin stammen würden. Hätte der Spruchsenat den Bw. belehrt, so wäre es zur Einvernahme der Lebensgefährtin gekommen und wären die Einkünfte auf dem Bankkonto als deren Darlehen aufgeklärt worden. Auch wäre der Spruchsenat verpflichtet gewesen, aufgrund dieser Angaben des Bw. und aufgrund der Tatsache, dass er unvertreten gewesen wäre, von Amts wegen diesen Beweis einzuholen.

Weiters werden unter Punkt 2) der Berufung Feststellungsmängel dahingehend angeführt, dass die erste Instanz in ihren Entscheidungsgründen als Sachverhalt hätte feststellen müssen, dass der Bw. keinerlei Einkünfte aus Zuhälterei bekommen habe, sondern dass seine Einkünfte aus der Notstandshilfe sowie aus der Unterstützung seiner Mutter und aus Darlehen seines Onkels und seiner Lebensgefährtin P. gestammt hätten. Zu diesen Feststellungen hätte der Spruchsenat deswegen kommen müssen, da insbesondere die Einvernahme des Bw. selbst sowie des Onkels F. ergeben habe, dass der Bw. von diesem ein Darlehen erhalten habe und des weiteren, dass die Zugänge auf dem Bankkonto aus Darlehen des Onkel F. und der Lebensgefährtin P. stammen würden.

Auf dieser Grundlage hätte auch die seitens des Spruchsenates vorgenommene hundertprozentige Zuschätzung, welche sowohl auf Grund der vorliegenden Beweislage, als

auch aufgrund der vorgefundenen Beträge auf den Konten jeglicher Grundlage entbehren würde, nicht festgestellt werden dürfen.

Es werde daher die Feststellung begehrt, dass die Einkünfte des Bw. aus der Notstandshilfe sowie aus der Unterstützung seiner Mutter und aus Darlehen seines Onkels und seiner Lebensgefährtin gestammt hätten.

Unter Punkt 3) der gegenständlichen Berufung werde zur unrichtigen Beweiswürdigung ausgeführt, dass der Spruchsenat nach freier Überzeugung zu beurteilen gehabt hätte, ob eine Tatsache erwiesen sei oder nicht. Es gebe zwar grundsätzlich keine Beweisregeln, jedoch würde freie Beweiswürdigung nicht Willkür bedeuten und es müssten zweifelhafte Tatsachen, die den Beschuldigten entlasten, zu seinen Gunsten im Rahmen des Zweifelsgrundsatzes "in dubio pro reo" berücksichtigt werden. Dies sei auch im Rahmen der Unschuldsvermutung zu betrachten, nach der der Bw. nicht nachzuweisen habe, dass er keine strafbare Handlung begangen habe, sondern vielmehr die Beweislast, dass der Bw. der Täter eines Finanzvergehens sei, bei der Behörde liege.

Dem Spruchsenat seien keine Beweismittel vorgelegen, dass es sich bei den Einkünften aus den Jahren 1997 bis 2000 um Einkünfte aus "Zuhälterei" gehandelt habe. Es wären lediglich entlastende Beweise vorgelegen, nämlich die Aussage des Bw. selbst sowie die Aussage seines Onkels F., welcher angegeben habe, dass er dem Bw. Darlehen in mehreren Teilbeträgen gewährt habe. Der Spruchsenat habe diese Aussagen, insbesondere die Zeugenaussage als unglaubwürdig dargestellt und habe in der Beweiswürdigung lediglich ausgesprochen, dass es sich hierbei um eine "falsche Zeugenaussage handeln dürfte". In der Begründung sei der Spruchsenat von Mutmaßungen ausgegangen und habe seine Feststellungen lediglich auf eine "lebensnahe Betrachtungsweise" gestützt, was jedoch für eine dem Gesetz und insbesondere der MRK entsprechende Begründung nicht ausreiche. Der Spruchsenat versuche lediglich, durch leere Wortphrasen die vorliegenden entlastenden Beweise zu entkräften. Lebensnahe Betrachtungsweise solle nicht dazu dienen, fehlendes Beweismaterial zu ergänzen. Der Spruchsenat hätte daher im Zweifel das Finanzstrafverfahren einstellen müssen.

Unter Punkt 4) der gegenständlichen Berufung werde zur Strafberufung ausgeführt, dass für den Fall, dass die Rechtsmittelinstanz zur Auffassung gelangen würde, dass kein Verfahrensfehler vorliege bzw. die Beweiswürdigung des Spruchsenates gerechtfertigt sei, jedenfalls die seitens des Spruchsenates verhängte Geldstrafe in Höhe von € 20.000,00 zu hoch sei. Gehe man davon aus, dass keine Beweismaterialien für den vom Spruchsenat zugeschätzten Umsatz vorliegen, so hätte von einem wesentlich geringeren, nicht abgeführten

Steuerbetrag ausgegangen werden müssen, welcher sich als mildernd auf das Strafausmaß ausgewirkt hätte. Die verhängte Geldstrafe sei aus diesem Grund weder tat- noch schuldangemessen.

Darüber hinaus werde der Antrag auf zeugenschaftliche Einvernahme der Frau P. zum Beweis dafür gestellt, dass dem Beschuldigten von der Zeugin sowie vom Onkel F. Darlehen gewährt worden seien und die sich aus der Kontoöffnung der Jahre 1997 bis 2000 ergebenden Beträge daher von diesen stammen würden.

Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 22. September 2003, FSRV, wurde der Berufung des Bw. teilweise Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates im Schuldspruch zu Punkt a) dahingehend berichtigt, dass eine Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht für die Jahre 1997 bis 2000 vorliege (bisher laut Spruch in denen Jahren 1999 bis 2001) und dass betreffend Einkommensteuer 1997 und Einkommensteuer 1998 lediglich eine versuchte gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG und § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG in Verbindung mit § 13 FinStrG gegeben sei und weiters der Verkürzungsbetrag an Umsatzsteuer 1998 richtig auf einen Betrag von S 81.569,00 (statt bisher: S 119.236,00) zu lauten habe.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wurde die Geldstrafe mit € 18.000,00 und die für den Fall der Uneinbringlichkeit gemäß § 20 FinStrG an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 9 Wochen neu bemessen.

Aus Anlass der Berufung wurde der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses dahingehend ergänzt, dass das mit Einleitungsbescheid des Finanzamtes Linz vom 11. Februar 2000 wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für den Zeitraum Juli bis Dezember 1997 mit einem Verkürzungsbetrag von S 80.000,00 eingeleitete Finanzstrafverfahren in Höhe eines Teilbetrages von S 19.166,00 gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt werde.

Zudem wurde der letzte Satz des Spruches des erstinstanzlichen Erkenntnisses, mit welchem eine teilweise Verfahrenseinstellung durch den Spruchsenat erfolgte, dahingehend berichtigt, dass das Wort "Einkommensteuer" durch "Umsatzsteuer" ersetzt wurde.

In den Entscheidungsgründen der in der Folge mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. August 2008 teilkassierten Berufungsentscheidung vom 22. September 2003, FSRV, wurde nach Zitieren der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen wie folgt ausgeführt:

*„Im Rahmen der gegenständlichen Berufung wird insbesondere das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb aus einer Tätigkeit als Zuhälter, die richtige Höhe dieser Einkünfte wegen der durch die erste Instanz erfolgten hundertprozentigen Zuschätzung, die Richtigkeit der Beweiswürdigung und die Höhe der verhängten Geldstrafe bestritten bzw. angefochten.*

*Außer Streit gestellt und auch einbekannt wurde im gegenständlichen Berufungsverfahren durch den Bw., dass er im Tatzeitraum 1997 bis 2000 ohne offizielle Beschäftigung war und nur geringe Einkünfte von ca. S 39.000,00 aufgrund eines Dienstverhältnis bei der Firma W. bezog.*

*Unwidersprochen, weil eindeutig durch Einholung von Bankauskünften durch die erste Instanz nachgewiesen, ist auch die Tatsache, dass in den Jahren 1997 bis 2000 Einzahlungen auf das Kreditkonto des Bw. bei der Bank in Höhe von ca. S 845.000,00 erfolgten, welche laut Verantwortung des Bw. aus einem Darlehen seines Onkels F. in Höhe von ca. S 300.000,00 sowie aus einer Darlehensgewährung seiner Lebensgefährtin P. stammen würden.*

*Weiters ist die Tatsache unbestritten, dass durch den Bw. im Tatzeitraum keinerlei Einkünfte erklärt wurden, wobei er erstinstanzlich angab, dass er von seiner Mutter gelebt, bei ihr gewohnt habe und auch von ihr gepflegt worden sei. Erstmals im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat führte der Bw. aus, dass er im Tatzeitraum von der Unterstützung seiner Lebensgefährtin gelebt habe.*

*Während des gesamten Finanzstrafverfahrens konnten seitens des Bw. keinerlei vertragliche Vereinbarungen mit den vorgeblichen Darlehensgebern über die Höhe und Rückzahlungsmodalitäten und auch keine Zahlungsbestätigungen über den Empfang und über die Rückzahlung der behaupteten Darlehen vorgelegt werden. Vielmehr wurde vom Bw. in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat ausgesagt, dass diesbezügliche schriftliche Vereinbarungen niemals vorhanden gewesen seien und er auch bis dato keinerlei Rückzahlungen an seine Lebensgefährtin P. geleistet habe. Auch gab er an, dass er an seinen Onkel F. keinerlei Rückzahlungen in Geld geleistete habe, sondern dieses Darlehen teilweise durch unentgeltliche Arbeitsleistungen abgearbeitet habe.*

*Zum Beweis dafür, dass die Zuwächse am Bankkonto in Höhe von S 300.000,00 aus einem Darlehen des Onkels F. stammen würden, beantragte der Bw. dessen zeugenschaftliche Einvernahme vor dem Spruchsenat. Im Rahmen seiner Zeugeneinvernahme vor dem Spruchsenat gab F. an, dass er den Bw. ab 1998 bis ins Jahr 2002 ein derartiges Darlehen durch die Übergabe monatlicher Teilbeträge von S 10.000,00, S 15.000,00 und S 20.000,00, ohne vertragliche Vereinbarung und ohne schriftliche Übernahmsbestätigung gewährt habe. Dabei habe er auch auf eine Rückzahlung gehofft. Es habe zwar eine schriftliche Aufstellung über die übergebenen Beträge gegeben, welche er jedoch weggeworfen hätte. Das Geld habe aus Ersparnissen aus seiner nicht selbständigen Tätigkeit als Spengler gestammt. Dieses habe er nicht von Bankkonten abgehoben, sondern in einem Strumpf unter dem Kopfpolster aufbewahrt.*

*Dieser abenteuerlichen Aussage wurde, aus Sicht des Berufungssenates zu Recht, vom Spruchsenat kein Glauben geschenkt und der Zeuge wegen falscher Beweisaussage bei der Staatsanwaltschaft angezeigt. F. wurde deswegen in der Folge auch mit Urteil des Landesgerichtes Linz vom 18. März 2003 wegen des Vergehens der falschen Beweisaussage vor einer Verwaltungsbehörde nach § 289 StGB verurteilt, weil er am 11. Juli 2002 in Linz vor dem Spruchsenat des Finanzamtes Linz als Strafbehörde erster Instanz als Zeuge bei seiner förmlichen Vernehmung zur Sache durch die Behauptung "Ich habe dem Bw. S 300.000,00 in mehreren Teilbeträgen ab 1998 bis jetzt vor einigen Monaten gegeben" falsch ausgesagt hat. Begründend wird dazu im gegenständlichen Urteil ausgeführt, dass der Bw. einerseits im Finanzstrafverfahren und andererseits bei seiner Verantwortung als Beschuldigter vor Gericht extrem widersprüchliche Darstellungen von sich gab. Während er im Finanzstrafverfahren die Zuzählung des Darlehens an den Bw. so schilderte, dass er diesem S 300.000,00 in Teilbeträgen ab 1998 bis vor einigen Monaten übergeben habe, und zwar in unbelegten Teilzahlungen von S 10.000,00, S 15.000,00 oder S 20.000,00, sagte der Zeuge bei Gericht dazu aus, dass er das Geld ab 1998 in drei Teilbeträgen übergeben habe, und zwar jedes Mal S 100.000,00. Laut Urteil hat der Zeuge F. vor Gericht behauptet, dass er auch selbst*



Schulden bei seiner Schwester in Höhe von S 200.000,00 gehabt habe und auch deponiert, dass er Ersparnisse in die Firmengründung im Jahr 2001 investiert hätte. Auch wird in diesem Urteil ein Widerspruch in der Darstellung des F. darin festgestellt, dass er aussagt, dass ihm sein Neffe (der Bw.) das Geld bis zum Jahr 2000 in Raten zurückgezahlt habe, während er unmittelbar vorangehend im Gerichtsverfahren die Zuzahlung des Darlehens bis in das Jahr 2001 bestätigte, im Finanzstrafverfahren sogar bis 2002, während er als Beschuldigter vor Gericht die Darlehenszuzahlung auf das Jahr 1998 beschränkte. Während F. im gerichtlichen Verfahren wegen falscher Beweisaussage behauptete, dass ihn der Bw. das Darlehen bereits zurückgezahlt habe, hat der Bw. vor dem Spruchsenat ausgesagt, dass er noch Schulden bei seinem Onkel F. hat. All diese widersprüchlichen Aussagen führten dazu, dass das Gericht zur Überzeugung gelangt ist, dass der Zeuge F. im Bestreben, dadurch seinen in einem Finanzstrafverfahren beschuldigten Neffen (den Bw.) zu entlasten, wissentlich falsche Angaben über die Zuzahlung des Darlehens an seinen Neffen gemacht hat.

Wegen dieser aufgezeigten Widersprüche und auch aufgrund der teilweisen lebensfremden Aussage des Zeugen F. vor dem Spruchsenat (Geld im Sparstrumpf unter dem Kopfpolster) ist der Spruchsenat bei seiner Beweismwürdigung zu Recht davon ausgegangen, dass es sich um eine Gefälligkeitsaussage eines Verwandten handelt und die Einzahlungen auf dem Darlehenskonto des Bw. daher nicht von seinem Onkel F. stammen können. Die diesbezüglichen Berufungsausführungen sind daher als widerlegt anzusehen.

Die erstinstanzliche Finanzstrafbehörde ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass sämtliche Geldzuflüsse beim Bw. aus der Tätigkeit seiner Lebensgefährtin als Geheimprostituierte erzielt wurden, für die er als Zuhälter und Beschützer fungiert hat und wofür diese dem Bw. einen beträchtlichen Teil ihrer Einkünfte zur Deckung des gesamten aufwendigen Lebensstils und für dessen Darlehensrückzahlungen überlassen musste.

Wenn diese Feststellungen des Spruchsenates mit einer lebensnahen Betrachtungsweise und dem Inhalt des Vorstrafaktes begründet werden, so kann darin nach Senatsmeinung keine fehlerhafte Beweismwürdigung gesehen werden. Aus dem Inhalt des Vorstrafaktes ergibt sich nämlich, dass Ausgangspunkt von finanzstrafrechtlichen Erhebungen gegen den Bw. eine Anzeige der Bundespolizeidirektion Linz vom 25.8.1996 war, aus welcher hervorgeht, dass sich der damals selbst als Versicherungsvertreter bezeichnende Bw. ständig in X., Bereich XY - Geheimprostituiertenmilieu - aufhielt. Dabei sei der Bw. immer mit der amtsbekannten Geheimprostituierten P. anzutreffen gewesen. Der Bw. habe hierbei ein Fahrzeug C. in vermutlich beträchtlichen Wert gelenkt.

Aus Sicht des Berufungssenates ist daher der Aussage des Bw. dahingehend, er sei nie als Zuhälter tätig gewesen, schon aufgrund dieser amtlichen Feststellung kein Wahrheitsgehalt beizumessen. Vielmehr entspricht es ganz sicher der Erfahrung des täglichen Lebens, dass eine im gefährlichen Milieu des Straßenstrichs tätige Geheimprostituierte, welche im Übrigen laut Aktenlage vielfach wegen der Verwaltungsübertretung der unerlaubten Prostitution im Tatzeitraum vorbestraft ist, des Schutzes eines Zuhälters bedarf, welcher dafür den weitaus überwiegenden Teil ihrer Einkünfte erhält.

Aufgrund des Gesamtbildes der geschilderten Verhältnisse geht daher der erkennende Senat im Wege der freien Beweismwürdigung davon aus, dass der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seiner Tätigkeit als Zuhälter im Tatzeitraum erzielt hat. Seine im Verfahren ständig leugnende passive Verantwortung, mit welcher er angepasst an die Verfahrensergebnisse immer genauso viel eingestand, was seitens der Finanzstrafbehörde ohnehin schon nachgewiesen wurde, kann dieses Beweisergebnis nicht in Frage stellen. So hat der Bw. am 18. April 2001 anlässlich seiner Beschuldigtenvernehmung vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz ausgesagt, dass er keine Bankkonten habe, während dies nach Öffnung der Bankkonten von ihm zugegeben werden musste. Auch war seitens des Bw. von der vorgeblichen Darlehensgewährung seines Onkels F. bei seiner Einvernahme vor dem

*Finanzamt Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz keine Rede, diese wurde in der Folge erst vor dem Spruchsenat ins Treffen geführt.*

*Auch sind die Angaben des Bw. dahingehend als widersprüchlich anzusehen, dass er vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz wiederholt ausgesagt hat, dass sein Lebensunterhalt durch seine Mutter bestritten werde, während er vor dem Berufungssenat eingestand, dass er von seiner Lebensgefährtin P. gelebt habe. Aus all diesen Gründen stellt sich daher die beharrlich leugnende Verantwortung des Bw. im gesamten Finanzstrafverfahren als unglaubliche Schutzbehauptung dar.*

*Wenn daher in der gegenständlichen Berufung ausgeführt wird, dass keinerlei Beweismittel für eine Verurteilung des Bw. vorliegen würden, so ist dem zu entgegnen, dass es am Bw. selbst gelegen gewesen wäre, entsprechende steuerliche Aufzeichnungen zu führen sowie Verträge und Belege entsprechend den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung auch aufzubewahren. Sein Bemühen ihn belastende Umstände zu leugnen und zu verschleiern und sein Zurückziehen auf den Standpunkt, dass die Finanzstrafbehörde die Tat nachzuweisen habe, kann daher aus den bereits dargelegten Gründen nicht von Erfolg gekrönt sein.*

*Zum weiteren Einwand in der gegenständlichen Berufung dahingehend, dass der Spruchsenat seiner Manuduktionspflicht hinsichtlich der Belehrung des Bw., dass seine Lebensgefährtin P. als Zeugin einvernommen hätte werden können, nicht nachgekommen wäre und eine derartige Einvernahme durch den Spruchsenat auch nicht von Amtswegen erfolgt sei, wird wie folgt ausgeführt:*

*Mit Schriftsatz vom 9.12.2002 wurde eine eidesstattliche Erklärung der beantragten Zeugin P. vom 28. November 2002 vorgelegt, in welcher diese bestätigt, im Zeitraum 1994 bis 2000 dem Berufungswerber mit monatlichen Teilbeträgen zwischen S 7.000,00 und S 15.000,00 ausgeholfen zu haben. Diese Beträge würden aus ihrer damaligen Einkommensquelle stammen. Weiters gebe sie zu Protokoll, dass sie teilweise, soweit sie sich erinnern könne, monatlich S 20.000,00 an die Bank zur Einzahlung gebracht habe, dies auf das Darlehenskonto des Bw.. Abschließend versichert sie in dieser Erklärung an Eides statt, dass sie diese Angaben frei von Zwang getätigt habe und sie sich darüber im Klaren sei, dass diese eidesstattliche Erklärung gegebenenfalls gegenüber den Ämtern vorgelegt werde.*

*Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wurde die inhaltliche Richtigkeit dieser Erklärung vom Bw. und auch der Umstand, dass keine anderslautende Aussage der Zeugin P. vor dem Berufungssenat zu erwarten wäre bestätigt. Diese Überlegungen wurden auch von der anwesenden Verteidigerin des Bw. als richtig angesehen, weswegen von der beantragten Ladung der Zeugin P. abgesehen werden konnte.*

*Diese schriftliche Aussage der Zeugin P. ist jedoch nicht geeignet, den festgestellten Sachverhalt zu entkräften oder ernsthaft in Zweifel zu ziehen. Zum Einen wird in der gegenständlichen eidesstattlichen Erklärung nur ausgesagt, dass sie den Bw. mit den bezeichneten Beträgen im Tatzeitraum ausgeholfen habe, in dem sie monatlich Zahlungen auf dessen Darlehenskonto geleistet habe, was jedoch nichts darüber aussagt, dass tatsächlich ein rückzuzahlendes fremdübliches Darlehen gegeben war. Zum Anderen ist nach Senatsmeinung auch zu berücksichtigen, dass die Lebensgefährtin P. seit vielen Jahren zum Bw. in einer persönlichen Nahebeziehung steht und es daher menschlich verständlich ist, dass eine Aussage nach den Intentionen des Bw. gemacht wurde, welcher jedoch konträr zum Gesamtbild der festgestellten Verhältnisse ist, weswegen dieser keine erhöhte Beweiskraft zugemessen werden kann.*

*Auch dem Einwand in der gegenständlichen Berufung dahingehend, dass die vom Spruchsenat vorgenommene Umsatzzuschätzung von 100 % zu den nachweislich auf dem Bankkonto einbezahlten Darlehensrückzahlungen jeder Grundlage entbehren würde, kann nach Senatsmeinung nicht gefolgt werden. Geht man nämlich von der Tatsache aus, dass die*

auf dem Bankkonto in den Jahren 1997 bis 2000 einbezahlten Kreditraten in Höhe von ca. S 845.000,00 ausschließlich zur Abdeckung der vorhandenen Schulden gedient haben, so ist es durchaus plausibel, dass darüber hinaus auch noch Einkünfte erzielt wurden, welche zur Deckung des umfangreichen Lebensaufwandes des Bw. erforderlich waren. Diesbezüglich ist insbesondere auf eine Niederschrift über die Schlussbesprechung der Betriebsprüfung vom 29. September 1997 zu verweisen, mit welcher die nicht von diesem Finanzstrafverfahren umfasste Vorbetriebsprüfung für die Jahre 1994 bis 1996 sowie eine Umsatzsteuervoranmeldungsprüfung für den Zeitraum Jänner bis Juni 1997 rechtskräftig abgeschlossen wurde, welche auch zu einer finanzstrafrechtlichen Vorstrafe des Bw. geführt hat. Eine im Zusammenhang mit dieser Vorbetriebsprüfung durchgeführte Lebensdeckungsrechnung, welche insbesondere auch auf Angaben des Bw. hinsichtlich der Kilometerleistung seiner Fahrzeuge C. und B. beruht, ergab, dass die Betriebskosten dieser beiden Fahrzeuge im ersten Halbjahr 1997 ohne Versicherung S 66.500,00 betrugen, was hochgerechnet einen geschätzten Jahresaufwand von S 123.000,00 ergibt. Wenn man weiters auf Basis der Feststellungen der Vorbetriebsprüfung Versicherungskosten von je jährlich S 25.000,00 zugrundelegt und monatliche Lebenshaltungskosten (Miete, Essen, Kleidung usw.) in Höhe von S 15.000,00, so ergeben sich daraus geschätzte jährliche Kosten des Gesamtlebensaufwandes in Höhe von ca. S 428.000,00. Stellt man die durchschnittliche Zuschätzung des Spruchsenates in Höhe von ca. S 210.000,00 dem gegenüber, so kann diese mit Sicherheit nicht als zu hoch angesehen werden. Dies umso mehr, als die erstinstanzliche Rechtfertigung des Bw. dahingehend, dass sein Lebensunterhalt im Tatzeitraum durch seine Mutter gedeckt worden sei, nicht glaubhaft ist. Laut der Aktenlage ergibt sich, dass die Mutter im Tatzeitraum ein jährliches Einkommen von ca. S 60.000,00 erzielt hat, von welchen sie ihre eigenen Lebenshaltungskosten und die Miete von ca. S 3.500,00 pro Monat zu zahlen hatte. Eine Unterstützung des Sohnes war ihr daher mit Sicherheit nicht möglich. Weiters ist diesbezüglich auch zu berücksichtigen, dass sowohl der Bw., als auch seine Lebensgefährtin P., laut Strafregisterauskünfte zahlreiche hohe Geldstrafen im Tatzeitraum zu entrichten hatten.

Was die subjektive Tatseite betrifft, bestehen seitens des Berufungssenates keine Bedenken gegen die Einstufung der Handlungsweise des Bw. als gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung. Während des gesamten Tatzeitraumes war das Verhalten des Bw. darauf ausgerichtet, seine gewerbliche Tätigkeit vor der Abgabenbehörde zu verschleiern und geheim zu halten. Es ist ihm dabei darauf angekommen, sich durch die fortlaufende Begehung eine Einkunftsquelle zu verschaffen, welche zur Deckung seines bereits beschriebenen aufwendigen Lebensstils gedient hat. Aus seinem Gesamtverhalten ist zu schließen, dass der Wille des Bw. insgesamt auf gänzliche Vermeidung des Abgabeananspruches im Tatzeitraum gerichtet war.

Aus Anlass der Berufung war der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses zu Punkt a) insoweit zu berichtigen, als für das Jahre 1998 lediglich eine versuchte Hinterziehung an Einkommensteuer gegeben ist. Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung erst dann bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden. Für das Jahr 1998 war es jedoch so, dass der Bw. die Einkommensteuererklärung beim Finanzamt nicht zeitgerecht, innerhalb der dafür vorgesehenen Frist (15. Mai 1999), abgegeben hat, sodass eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen erfolgen musste, welche jedoch höher war als der dem Finanzstrafverfahren zugrunde gelegte Verkürzungsbetrag. Da also für dieses Jahr aufgrund der Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichtabgabe der Einkommensteuererklärungen keine zu niedrige Abgabenfestsetzung erfolgt ist, war von einer versuchten Abgabenhinterziehung auszugehen.

Darüber hinaus war der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses in Bezug auf Punkt a) betreffend Umsatzsteuer 1998 dahingehend zu berichtigen bzw. klarzustellen, dass der Verkürzungsbetrag an Umsatzsteuer 1998 auf S 81.569,00, statt bisher S 119.236,00, zu lauten hat. Der im Spruch des angefochtenen Erkenntnisses genannte Verkürzungsbetrag von

*S 119.236,00, welchem in Klammer missverständlich angefügt wurde "(USt 1998 in Höhe von S 81.569,00)", umfasst betragsmäßig auch die Höhe der Umsatzsteuer 1997 in Höhe von S 37.667,00, in Bezug auf welche mit Beschwerdeentscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 16. Jänner 2002, GZ.: RV, der Beschwerde gegen den Bescheid über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens stattgegeben und der Einleitungsbescheid des Finanzamtes Linz vom 23. Oktober 2001 insoweit aufgehoben wurde.*

*Auch war der Punkt a) des angefochtenen Erkenntnisses, wegen eines offensichtlichen Zitierungsirrtums, dahingehend zu berichtigen zu berichtigen, dass eine Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht für die Jahre 1997 bis 2000 und nicht wie dort angeführt für die Jahre 1999 bis 2001 vorliegt.*

*Im Zusammenhang damit war auch der Schreibfehler im letzten Satz des Spruches des angefochtenen Erkenntnisses zu berichtigen, da die Teil-Einstellung des Finanzstrafverfahrens richtig auf Umsatzsteuer 1997 in Höhe von S 37.667,00, statt Einkommensteuer 1997 zu lauten hat.*

*Weiters war aus Anlass der Berufung das am 11. Februar 2000 gegen den Bw. wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für den Zeitraum Juli bis Dezember 1997 mit einem Verkürzungsbetrag von S 80.000,00 eingeleitete Finanzstrafverfahren in Höhe eines Teilbetrages von S 19.166,00 gemäß § 136, 157 FinStrG einzustellen. Dazu ist auszuführen, dass vom Spruchsenat richtig, entsprechend der Beschwerdeentscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 16. Jänner 2002, GZ. RV/XYX, unter Punkt b) des angefochtenen Erkenntnisses ein Verkürzungsbetrag an Umsatzsteuer Juli bis Dezember 1997 in Höhe von S 60.834,00 zugrunde gelegt wurde, sodass im Differenzbetrag zur Einleitung des Finanzstrafverfahrens mit einer formellen Einstellung des Verfahrens vorzugehen war.*

*Auch erachtet der Berufungssenat die Einstufung dieser Umsatzsteuerverkürzung (Punkt b) des Spruches des angefochtenen Erkenntnisses) als Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als unbedenklich. Eine versuchte Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG in Verbindung mit § 13 FinStrG in Bezug auf die Verkürzung der Jahresumsatzsteuer kann insoweit nicht vorliegen, da die Umsatzsteuervorauszahlungen für den Zeitraum Juli bis Dezember 1997 im Vorauszahlungsstadium mit S 80.000,00 durch die Abgabenbehörde geschätzt wurden und daher der Bw. nicht davon ausgehen konnte, dass eine Festsetzung zu der Jahresumsatzsteuer in einem geringeren Ausmaß erfolgen würde. Ein Vorsatz hinsichtlich Verkürzung der Jahresumsatzsteuer ist daher nicht gegeben, sehr wohl jedoch eine wissentliche Verkürzung der monatlichen Umsatzsteuervorauszahlungen im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG.*

*Aufgrund der durch den Berufungssenat durchzuführenden Spruchkorrektur dahingehend, dass der Verkürzungsbetrag an Umsatzsteuer richtig auf S 81.569,00 zu lauten hat (bisher S 119.236,00) und auch aufgrund des Umstandes, dass die Verkürzungen an Einkommensteuer 1997 und 1998 lediglich als versuchte gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung anzusehen ist, war mit einer Neubemessung der Geldstrafe und der entsprechenden Ersatzfreiheitsstrafe vorzugehen. Dabei war, wie bereits zur subjektiven Tatseite ausgeführt, von einem hohen Verschuldensgrad des Bw. auszugehen. Trotz einer einschlägigen Vorstrafe wegen Abgabenhinterziehung hat er sein auf gänzliche Steuervermeidung ausgerichtetes Verhalten im Tatzeitraum fortgesetzt und durch seine ständig leugnende Verantwortung auch keinerlei Schuldeinsicht gezeigt. Unter Berücksichtigung seiner nunmehr eingeschränkten wirtschaftlichen Situation (Einkommen € 600,00 monatlich als teilzeitbeschäftigter LKW-Fahrer, kein Vermögen, Gesamtverbindlichkeiten inklusive Finanzamt von mehr als € 100.000,00) und der gegenüber dem Spruchssenatserkenntnis noch hinzukommenden Milderungsgründe dahingehend, dass es teilweise beim Versuch geblieben ist und seitens des Bw. mittlerweile Maßnahmen zur*

*Schadensgutmachung gegenüber der Abgabenbehörde gesetzt wurden (monatliche Ratenzahlung von € 350,00 zur Erfüllung eines außergerichtlichen Ausgleiches), war mit einer Herabsetzung der Geldstrafe und der entsprechenden Ersatzfreiheitsstrafe in dem aus dem Spruch ersichtlichen Ausmaß vorzugehen.*

*Gemäß der Bestimmung des § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG bleibt der Kostenausspruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses in Höhe von € 363,00 unverändert.“*

Über die gegen die Berufungsentscheidung vom 22. September 2003, FSRV, erhobene Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof wurde mit Erkenntnis vom 27. August 2008, Zl. 2008/15/0024, entschieden und die angefochtene Berufungsentscheidung, soweit sie den Schuldspruch hinsichtlich Umsatzsteuervorauszahlungen Juli bis Dezember 1997 sowie Einkommensteuer 1997 und die Straffestsetzung betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben. Im Übrigen, also betreffend den Schuldspruch hinsichtlich Umsatzsteuer 1998 und Einkommensteuer 1998 bis 2000, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Zur Frage der Gewerbsmäßigkeit der Abgabenhinterziehung verwies der Verwaltungsgerichtshof auf die Ausführungen im angefochtenen Bescheid, wonach seitens der belangten Behörde keine Bedenken gegen die Einstufung der Handlungsweise des Beschwerdeführers als gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung bestünden, weil dessen Verhalten während des gesamten Tatzeitraumes darauf ausgerichtet gewesen sei, seine Tätigkeit vor der Abgabenbehörde zu verschleiern und geheim zu halten. Es sei ihm dabei darauf angekommen, sich durch die fortlaufende Begehung eine Einnahme zu verschaffen, die zur Deckung seines aufwendigen Lebensstils gedient habe. Aus seinem Gesamtverhalten sei zu schließen, dass der Wille des Beschwerdeführers insgesamt auf die gänzliche Vermeidung des Abgabenanspruches im Tatzeitraum gerichtet gewesen sei.

Die belangte Behörde geht demnach - nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes zu Recht - davon aus, dass sich die Gewerbsmäßigkeit der Abgabenhinterziehung bereits aus dem in unbedenklicher Beweiswürdigung festgestellten Tatgeschehen erschließt, weshalb ihr nicht mit Erfolg entgegen getreten werden kann, wenn sie die Handlungsweise des Beschwerdeführers in Bezug auf die Einkommensteuer 1998 bis 2000 und die Umsatzsteuer 1998 als (teils versuchte) gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung angesehen hat.

In Bezug auf die Einkommensteuer 1997 und die Umsatzsteuervorauszahlungen Juli bis Dezember 1997 wurde das Vorliegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehungen vom Verwaltungsgerichtshof verneint und dazu begründend ausgeführt, dass diese Abgabenhinterziehungen (siehe § 4 Abs. 2 FinStrG idF BGBl. Nr. 335/1975) gemäß § 33 Abs. 3 FinStrG idF BGBl. I Nr. 28/1999 im Jahr 1998 und davor bewirkt wurden und daher einer gewerbsmäßigen Begehung nicht zugänglich sind, weil das Finanzvergehen der

Abgabenhinterziehung erst mit dem Abgabenänderungsgesetz 1998, BGBl I Nr. 28/1999, in Kraft getreten am 13. Jänner 1999, in die Bestimmung des § 38 Abs. 1 FinStrG aufgenommen wurde.

Die angefochtene Berufungsentscheidung vom 22. September 2003, FSRV, wurde daher, soweit sie die Einkommensteuer 1997, die Umsatzsteuervorauszahlungen Juli bis Dezember 1997 und die Straffestsetzung betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben, sodass insoweit nunmehr im zweiten Rechtsgang, bei Teilrechtskraft des Schuldspruches in Bezug auf die Einkommensteuer 1998 bis 2000 und die Umsatzsteuer 1998, zu entscheiden war.

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

*Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.*

*Abs. 2: Die Verjährungsfrist beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 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 § 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 Höchstausmaßes der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag nur zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen.*

Nach § 4 Abs 2 FinStrG richtet sich die Strafe nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht, es sei denn, dass das zur Zeit der Entscheidung erster Instanz geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger ist. Bei dem nach dieser Bestimmung anzustellenden Günstigkeitsvergleich sind auch die Strafaufhebungsgründe miteinander zu vergleichen (Fellner, FinStrG I 6, Rz 8 zu § 4 FinStrG). Die Verjährung zählt zu den Strafaufhebungsgründen (VwGH 19.12.2002, 2002/16/0149).

Ist während des Laufes einer Frist zur absoluten Verjährung einer Strafbarkeit eines Finanzvergehens iSd § 31 Abs. 5 FinStrG die Ergänzung dieser Bestimmung durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl I 2004/57, wirksam ab dem 5. Juni 2004, hinzugetreten, wonach zum Eintritt einer derartigen absoluten Verjährung es auch erforderlich sei, dass gegebenenfalls auch die Zeit, während der bezüglich eines mit dem Finanzstrafverfahren in Zusammenhang stehenden Abgabenverfahrens oder bezüglich des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens selbst ein Verfahren vor dem Verwaltungs- oder Verfassungsgerichtshof anhängig ist, verstrichen sein müsse, ist dabei auch ein Günstigkeitsvergleich nach § 4 Abs. 2 FinStrG anzustellen (UFS, FSRV/0041-L/04, FSRV/0047-L/04 vom 20.04.2006).

Die Dauer des Verfahrens vor dem Verfassungs- oder Verwaltungsgerichtshof verlängert daher die absolute zehnjährige Verjährungsfrist des § 31 Abs. 5 FinStrG erst für ab dem 5. Juni 2004 [Datum des Inkrafttretens des Steuerreformgesetzes 2005 (BGBl. I 2004/57)] begangene Taten. Für vor diesem Zeitpunkt begangene Taten kommt es, entsprechend der Bestimmung des § 4 Abs. 2 FinStrG, zu keiner Verlängerung der Verjährungsfrist, da das zum Tatzeitpunkt geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Beschuldigten regelmäßig günstiger ist (UFS, FSRV/0085-W/05 vom 13.09.2005).

Auch ist der Verwaltungsgerichtshof in dem hier bindend zugrunde liegenden Erkenntnis vom 27. August 2008, ZI. 2008/15/0024, unter Bejahung einer (teils versuchten) gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung in Bezug auf Einkommensteuer 1998 bis 2000 und Umsatzsteuer 1998, schlüssig nicht vom Vorliegen eines Fortsetzungszusammenhanges (also einer Tat) ausgegangen, sondern von einer fortlaufenden Begehung mehrerer aufeinander folgender Taten mit den Ziel, sich dadurch eine Einkunftsquelle zu verschaffen.

Entsprechend der oben zitierten Bestimmung des § 31 Abs. 1 FinStrG ist die Abgabenhinterziehung an Einkommensteuer 1997 für den damals steuerlich erfassten aber unvertretenen Bw. mit der Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung 1997 bis zum gesetzlichen Erklärungstermin 31. März 1998 (§ 134 Abs. 1 BAO in der zum Tatzeitpunkt geltenden Fassung) in das Versuchsstadium getreten, sodass insoweit, entsprechend den obigen Ausführungen, mit Ablauf des 31. März 2008 absolute Verjährung der Strafbarkeit eingetreten ist. Auch hinsichtlich der spätestens am 15. Februar 1998 vollendeten Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG an Umsatzsteuervorauszahlungen Juli bis Dezember 1997 ist mittlerweile ebenfalls die Strafbarkeit gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG iVm § 4 Abs. 2 FinStrG absolut verjährt.

Das gegen den Bw. wegen des Verdachtes der versuchten Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG geführte Finanzstrafverfahren [Schuldspruch a) des erstinstanzlichen Erkenntnisses] war daher in Bezug auf Einkommensteuer 1997 in Höhe von S 163.452,00 (€ 11.878,52) gemäß §§ 136, 157 FinStrG einzustellen.

Ebenso war mit Verfahrenseinstellung in Bezug auf Schuldspruch b) des angefochtenen Erkenntnisses des Spruchsenates hinsichtlich der Anschuldigung der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG an Umsatzsteuervorauszahlungen Juli bis Dezember 1997 in Höhe von S 60.834,00 (€ 4.420,98) vorzugehen.

Festgestellt wird, dass hinsichtlich des vom Verwaltungsgerichtshofes bestätigten und somit in Teilrechtskraft erwachsenen Schuldspruches hinsichtlich gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehung an Umsatzsteuer 1998 in Höhe von S 81.569,00 (€ 5.927,85), Einkommensteuer 1998 (Versuch) in Höhe von S 108.030,00 (€ 7.850,85), Einkommensteuer 1999 in Höhe von S 52.297,00 (€ 3.800,57) und Einkommensteuer 2000 in Höhe von S 55.109,00 (€ 4.004,93) keine absolute Verjährung der Strafbarkeit gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG eingetreten ist.

Dies deswegen, weil die Frist zur Abgabe für die vom Bw. nicht eingereichte Einkommensteuererklärung 1998 am 31. März 1999 abgelaufen und die Abgabenhinterziehung mit ungenützten Ablauf dieser Frist in das Versuchstadium getreten ist. Eine absolute Verjährung der Strafbarkeit gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG wäre daher erst mit Ablauf des 31. März 2009 eingetreten. Durch die mündliche Verkündigung der gegenständlichen Berufungsentscheidung ist diese gegenüber dem Bw. am 24. März 2009, also innerhalb der Verjährungsfrist, wirksam geworden (vgl. VwGH 19.12.2002, Zl. 2002/16/0149).



Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG begann die Verjährungsfrist für die vollendeten Abgabenhinterziehungen an Umsatzsteuer 1998 und an Einkommensteuer 1999 und 2000 mit Zustellung der (nach Nichtabgabe bzw. unrichtiger Abgabe der betreffenden Steuererklärungen) jeweils ergangenen unrichtigen Erstbescheide, und zwar des Umsatzsteuerbescheides 1998 vom 10. Jänner 2000, des Einkommensteuerbescheides 1999 vom 8. Februar 2001 sowie des Einkommensteuerbescheides 2000 vom 4. April 2001. Als Zustelltag ist hier, entsprechend der Zustellfiktion des § 26 Abs. 2 ZustellG für Zustellungen ohne Zustellnachweis, jeweils der dritte Werktag nach Bescheiddatum anzusehen. Auch insoweit ist daher die Strafbarkeit nicht absolut verjährt.

Entsprechend der Bestimmung des § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen sind und bei der Bemessung der Geldstrafe auch auf die persönlichen Verhältnisse und auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschuldigten zu berücksichtigen sind.

Ausgehend von einem bereits rechtskräftig festgestellten hohen Verschulden an einer gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung sah der Unabhängige Finanzsenat bei der Strafneubemessung als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Bw. (Vorstrafe ist als getilgt anzusehen), den Umstand, dass es teilweise beim Versuch geblieben ist und eine teilweise bereits erfolgte Schadensgutmachung sowie den Umstand an, dass der Bw. bemüht ist, nach Abschluss eines Zahlungsplanes im Schuldenregulierungsverfahren (Zahlungsplan vom 5. Juli 2005, Quote 11,67%) eine weitere Schadensgutmachung herbei zu führen, an.

Unter Berücksichtigung dieser Milderungsgründe, denen kein Erschwerungsgrund gegenüber steht, und unter Einbeziehung der nach wie vor sehr eingeschränkten wirtschaftlichen Situation des verheirateten und für ein Kind sorgspflichtigen Bw. (er bezieht als LKW-Fahrer im Rahmen des Schrotthandels seiner Mutter derzeit ein monatliches Nettogehalt von € 400,00 und hat einen Zahlungsplan im abgeschlossen Schuldenregulierungsverfahren zu erfüllen) wäre nach Ansicht des erkennenden Berufungssenates die Geldstrafe mit € 10.000,00 zu bemessen gewesen.

Zusätzlich zu den bereits genannten Milderungsgründen kommt jedoch als weiterer gewichtiger Milderungsgrund die vom Bw. nicht zu vertretende überlange Verfahrensdauer (Einleitungsbescheid vom 11. Februar 2000), welcher nach Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates eine weitere Herabsetzung der Geldstrafe um € 2.500,00 auf € 7.500,00 rechtfertigt.

Bedenkt man, dass im gegenständlichen Fall der Strafraum gemäß § 38 Abs. 1 FinStrG € 64.752,60 beträgt, so wird deutlich dass die nunmehr mit 11,58% der Höchststrafe knapp

über der Mindeststrafe (§ 23 Abs. 4 FinStrG) bemessene Geldstrafe den bezeichneten Milderungsgründen und der äußerst eingeschränkten wirtschaftlichen Situation des Bw. und seiner Sorgepflicht gerecht wird.

Auch die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit zwingend zu verhängende und nunmehr herabgesetzte Ersatzfreiheitsstrafe entspricht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates den festgestellten Verschulden unter Berücksichtigung der genannten Milderungsgründe.

Einer weiteren Strafherabsetzung stand nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die beharrlich leugnende und uneinsichtige Verantwortung des Bw. entgegen.

Die Kostenentscheidung des erstinstanzlichen Erkenntnisses beruht auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG und bleibt unverändert aufrecht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 24. März 2009