

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 3 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 Dr. Karl Penninger und Christian Nemeth als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen R, vertreten durch die Poduschka Anwaltsgesellschaft mbH, 4320 Perg, Dr. Schoberstraße 25, wegen der Finanzvergehen der teils versuchten, teils vollendeten und teilweise gewerbsmäßig begangenen Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a iVm. 13 und 38 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufungen der Beschuldigten vom 5. August 2005 und des Amtsbeauftragten vom 29. Juli 2005 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 13. Mai 2005, StrNr. 2004/00037-001, nach der am 27. April 2006 in Anwesenheit der Beschuldigten und ihres Verteidigers MMag. Christian H. Hennerbichler für die Poduschka Anwaltsgesellschaft mbH, des Amtsbeauftragten HR Dr. Michael Schmidt sowie der Schriftführerin Klaudia Sibertschnig durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

**I.** Der Berufung der Beschuldigten wird keine Folge gegeben.

**II.** Der Berufung des Amtsbeauftragten wird Folge gegeben und die bekämpfte erstinstanzliche Entscheidung in ihrem Strafausspruch dahingehend abgeändert, dass die gemäß §§ 33 Abs.5, 38 Abs.1 lit.a FinStrG iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG zu verhängende **Geldstrafe** auf

**€ 13.000,--**

**(in Worten: Euro dreizehntausend)**

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

**sieben Wochen**

erhöht werden.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis vom 13. Mai 2005 wurde die Beschuldigte R in dem mit Bescheiden vom 27. und vom 30. Juli 2004 gegen sie eingeleiteten Finanzstrafverfahren, StrNr. 047-2004/00037-001, durch den Spruchsenat III als Organ des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr als Finanzstrafbehörde erster Instanz für schuldig erkannt, sie habe im Amtsbereich des genannten Finanzamtes vorsätzlich

- a) [1997 bis 2000] unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 1995 bis 1999 unter Verschweigen von Umsätzen und Erlösen unrichtige Steuererklärungen eingereicht und dadurch eine Verkürzung an Einkommen- und Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 17.710,-- [ATS 243.695,--] (Einkommensteuer [1995]: € 663,-- [ATS 9.118,--] und Umsatzsteuer: € 17.047,-- [ATS 234.572,--, nämlich 1996 ATS 46.525,-- + 1997 ATS 71.998,-- + 1998 ATS 74.183,-- + 1999 ATS 41.866,--]) bewirkt;
- b) unter verspäteter Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung und durch Verschweigen von Umsätzen und Erlösen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht 1) für den Veranlagungszeitraum 2001 eine Verkürzung an Umsatzsteuer von € 8.006,51 [ATS 110.172,--] und 2) für den Veranlagungszeitraum 2002 eine Verkürzung an Umsatzsteuer von € 7.973,64 zu bewirken versucht, sowie
- c) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen für die Monate Mai bis Dezember 2003 unter verspäteter Offenlegung und Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen eine Verkürzung an

Umsatzsteuervorauszahlungen von insgesamt € 4.693,89 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten,

wobei zu den Fakten a), b) und c) jeweils ab dem 13. Jänner 1999 eine gewerbsmäßige Begehungsweise [also betreffend Faktum a) für die Hinterziehungen an Umsatzsteuer für die Veranlagungsjahre 1997 bis 1999 und betreffend die Fakten b) und c) zur Gänze] bestanden hat,

und dadurch die Finanzvergehen zu a) und b) der teils versuchten, teils vollendeten und teils gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs.1 iVm. 13 und 38 Abs.1 lit.a FinStrG und zu c) der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs.2 lit.a iVm. 38 Abs.1 lit.a FinStrG begangen.

Aus diesem Grund wurde über sie gemäß §§ 33 Abs. 5 iVm. 38 Abs. 1 lit. a und §§ 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von € 12.000,-- verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Wochen ausgesprochen.

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

In seiner Begründung führte der erkennende Senat im Wesentlichen an, dass sich die unter a) dargestellte Tat(en) aus den Ergebnissen mehrerer, sowohl bei verschiedenen Lieferanten als auch im Betrieb der R durchgeführter Hausdurchsuchungen, einer von ihr diesbezüglich eingebrachten Selbstanzeige und den Erhebungen einer anschließend in ihrem Unternehmen durchgeführten abgabenrechtlichen Betriebsprüfung zur StNr. 122/9429 ergeben haben, denen zufolge die Beschuldigte von verschiedenen Lieferanten umfangreiche Schwarzlieferungen an Getränken und Lebensmitteln bezogen bzw. selbst Schwarzumsätze im erheblichen Umfang getätigt hat. Hinsichtlich des Teilfaktums b) wurde zusätzlich auf entsprechende (lediglich hinsichtlich eines Teilbetrages als strafbefreiend zu qualifizierende) Selbstanzeigen der Beschuldigten, worin sie entsprechende Schwarzumsätze zugestanden bzw. die tatsächlichen Umsätze in Form von nachträglich eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen gegenüber der Abgabenbehörde offen gelegt hat, verwiesen. Ebenso habe einer im Hinblick auf das Teilfaktum a) erstatteten Selbstanzeige nur insoweit eine strafbefreiende Wirkung zuerkannt werden können, als eine rechtzeitige Entrichtung der betreffenden Abgaben iSd. Abgabenvorschriften erfolgt sei. Teilfaktum c) schließlich erhelle

sich daraus, dass für die angeführten Zeiträume die Umsatzsteuervoranmeldungen nicht (12/2003) bzw. verspätet (05-11/2003) eingereicht worden seien, ohne dass entsprechende Umsatzsteuervorauszahlungen zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt geleistet worden seien. Die Beschuldigte hat jeweils in der Absicht gehandelt, sich durch die wiederkehrende Begehung der angeführten Finanzvergehen bzw. aus den erzielten Steuerersparnissen hinsichtlich der Schwarzumsätze eine fortlaufende Einnahmequelle zu verschaffen (Hinweis auf § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG idF. des BGBl I 1999/28).

Als strafmildernd wertete der Senat das Geständnis und die Unbescholtenheit der Beschuldigten, dass es bei den einzelnen Taten teilweise lediglich beim Versuch geblieben sei [Faktum b)], die schwierige finanzielle bzw. wirtschaftliche Situation, als straferschwerend hingegen den extrem langen Tatzeitraum. Ausgehend von einem maximalen Strafraumen (für die Geldstrafe) von € 111.108,-- erscheine unter Berücksichtigung der gesetzlichen Strafzumessungsgründe ein Strafausmaß von € 12.000,-- bzw. eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Wochen tat- und schuldangemessen.

Die weiteren Verkürzungen an Umsatzsteuer betreffend das Veranlagungsjahr 1995 in Höhe von ATS 66.925,-- und betreffend das Veranlagungsjahr 1996 in Höhe von ATS 44.945,-- wurden von der Finanzstrafbehörde erster Instanz nicht aufgegriffen (siehe die Zusammenstellung der Verkürzungsbeträge im Finanzstrafakt des Finanzamtes Perg betreffend die Beschuldigte, StrNr. 047-2004/00037-001, Bl. 21).

Gegen dieses Erkenntnis richten sich die frist- und formgerechten Berufungen einerseits des Amtsbeauftragten vom 29. Juli 2005 und andererseits der Beschuldigten vom 5. August 2005, wobei in beiden Berufungen lediglich die Strafhöhe (Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe) bekämpft wird.

In der Berufung des Amtsbeauftragten wird dabei im Wesentlichen vorgebracht:

Sowohl die ausgesprochene Geld- als auch die Ersatzfreiheitsstrafe seien nicht schuldangemessen, weil die (erschwerenden) Fakten des extrem langen Tatzeitraumes, des Unrechtsgehaltes der Tat(en) und des Verschuldensgrades (ua. fast völlig fehlende Schadensgutmachung) nicht angemessen berücksichtigt worden seien. Es werde daher die Verhängung einer höheren Geldstrafe bzw. einer strengeren Ersatzfreiheitsstrafe beantragt.

In der Berufung der Beschuldigten wird im Wesentlichen sinngemäß vorgebracht:

Das verhängte Strafausmaß lasse unberücksichtigt, dass sich die Beschuldigte bedingt durch die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen (Schwarzumsätze bei der Konkurrenz) nur mehr durch Schwarzgeschäfte bzw. durch eine „zweifarbige“ Buchhaltung (schwarze Warenein- und -verkäufe) finanziell über Wasser halten konnte. Es sei daher bei der Beschuldigten, bei der sowohl ein Unrechtsbewusstsein als auch eine entsprechende Reue vorhanden seien, keine Bereicherungsabsicht, sondern lediglich das Bestreben, die betriebliche Existenz aufrecht zu erhalten, gegeben gewesen. Den getätigten Selbstanzeigen der R sei nur deshalb keine strafbefreiende Wirkung zuerkannt worden, da ihr aufgrund der schwierigen finanziellen Situation eine Entrichtung der Abgaben entsprechend den Abgabenvorschriften nur teilweise möglich gewesen sei. Die Beschuldigte habe sich auch ernsthaft bemüht, den von ihr verursachten Schaden gutzumachen und sei dies vom angefochtenen Erkenntnis nicht angemessen gewürdigt worden.

Weiters habe die Erstinstanz nicht alle tatsächlich vorliegenden Milderungsgründe ausreichend berücksichtigt. So lägen insbesondere eine umfassende Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung, eine teilweise, stets von dem Gedanken der Aufrechterhaltung der betrieblichen Existenz getragene Schadensgutmachung und das Versprechen künftigen Wohlverhaltens als zusätzliche, bisher nicht bzw. nicht ausreichend berücksichtigte Milderungsgründe vor. Darüber hinaus habe die Beschuldigte aus einer finanziellen Notlage bzw. aus einer verlockenden Gelegenheit heraus und nicht aus Bereicherungsabsicht die ihr vorgeworfenen Delikte begangen und sei letztlich auch dem damaligen Steuerberater eine gewisse Mitschuld hinsichtlich der verspäteten Erklärungsabgabe für 2001 und 2002 anzulasten. Die ausgesprochene Strafe berücksichtige auch die eingeschränkte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Beschuldigten, die neben der Kinderbetreuung in einer wirtschaftlich angespannten Situation gezwungen gewesen war, in den notwendigen Umbau des Betriebes zu investieren, und bei gleichzeitiger Arbeitslosigkeit des Ehegatten die Sorgepflichten für drei Kinder trafen, zu wenig, da eine dermaßen hohe Geldstrafe eine immense finanzielle Belastung des ohnehin schon gefährdeten Betriebes (Belastung der Liegenschaft mit ca. € 618.000,--) bzw. der Beschuldigten darstelle.

Die ausgesprochene Ersatzfreiheitsstrafe schließlich gehe von einem angesichts der tatsächlichen Einkommens-, Vermögens- und Familienverhältnisse zu hohen Tagessatz (vgl. § 19 Abs. 2 StGB) aus.

Insgesamt werde daher beantragt, die Strafe(n) unter Berücksichtigung der vorangeführten Umstände neu auszumessen und entsprechend niedriger und unter der gleichzeitiger Ermöglichung einer Ratenzahlung festzusetzen.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Gemäß § 119 Abs.1 BAO haben Abgabepflichtige (wie R) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs.2 leg.cit. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen, wozu auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs.1 UStG 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer 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 gemäß dieser Gesetzesstelle (später laut § 1 einer Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl II 1998/206) 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).

Gemäß § 21 Abs.4 UStG 1994 wird der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er eine entsprechende Steuererklärung abzugeben hat.

Gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG macht sich ein derartiger Unternehmens einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine

Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt.

Dabei war gemäß § 33 Abs.3 lit.b FinStrG eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn die selbst zu berechnenden Abgaben (hier: die Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet worden waren.

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 auf irgendeine Weise erreicht, dass die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer zu niedrig festgesetzt wird (beispielsweise indem er unrichtige Jahressteuererklärungen einreicht und das Finanzamt eine erklärungskonforme Veranlagung durchführt oder keine Voranmeldungen einreicht, keine Vorauszahlungen entrichtet und keine Jahressteuererklärung einreicht in der Hoffnung, die Jahresumsatzsteuer werde im Schätzungswege mit Null oder einem zu geringen Wert festgesetzt), oder indem infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches (beispielsweise überhaupt für ein dem Finanzamt nicht bekanntes Unternehmen) die Jahresumsatzsteuer nicht innerhalb eines Jahres ab dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist bzw. (Gesetzesfassung BGBl I 1999/28) mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist festgesetzt werden konnte.

In gleicher Weise macht sich derjenige einer Hinterziehung an Einkommensteuer gemäß § 33 Abs.1 FinStrG schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der obgenannten Offenlegung- und Wahrheitspflicht im Sinne der §§ 119 BAO, 39 Abs.1 EStG 1988 auch in seinen Einkommensteuererklärungen bzw. in den diesbezüglichen steuerlichen Rechenwerken derartige Erlöse verheimlicht und zu geringe Gewinne deklariert, wodurch die bescheidmäßig festsetzende Einkommensteuer zu niedrig festgesetzt wird.

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs.1 FinStrG hingegen ist zu sprechen, wenn ein abgabepflichtiger Unternehmer vorsätzlich solcherart unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr zu bewirken versucht, wobei gemäß § 13 Abs.2 FinStrG eine Tat dann versucht ist, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt hat (beispielsweise indem

er eine falsche Steuererklärung beim Finanzamt einreicht in der Hoffnung, die Abgabe würde wie beantragt tatsächlich zu niedrig festgesetzt werden, oder indem er die Einreichung ab dem Ende der Erklärungsfrist und danach unterlässt in der Hoffnung, die Jahresumsatzsteuer würde mit Null oder zu niedrig festgesetzt werden).

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

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.

Kam es dem Finanzstraftäter wie im gegenständlichen Fall R bei ihren Abgabenhinterziehungen darauf an, sich durch deren wiederkehrenden Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, handelte sie gewerbsmäßig (§ 38 Abs.1 lit.a FinStrG in der ab dem 13. Jänner 1999 geltenden Fassung).

Zum gegenständlichen Rechtsmittelverfahren ist anzumerken, dass zum Zeitpunkt der (nunmehrigen) Entscheidung des Berufungssenates über die vorliegenden Strafberufungen der sowohl von der Beschuldigten als auch vom Amtsbeauftragten unangefochtene erstinstanzliche Schuldspruch bereits in Rechtskraft erwachsen ist (vgl. dazu VwGH vom 4.9.1992, 91/13/0021, ÖStZB 1993, 360 bzw. VwGH vom 19.10.1995, 94/16/0213), sodass der vom Unabhängigen Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz obliegenden Entscheidung im Sinne des § 161 Abs.1 FinStrG grundsätzlich die im Schuldspruch des Straferkenntnisses vom 13. Mai 2005 enthaltenen Taten und insbesondere die in der näheren

Tatumschreibung angeführten Verkürzungsbeträge zu Grunde zu legen sind (vgl. VwGH vom 29.6.1999, 98/14/0177, ÖStZB 1999, 710 bzw. UFS vom 13.11.2003, FSRV/0055-L/03).

Dies hindert den Berufungssenat jedoch im gegenständlichen Fall ausnahmsweise nicht, zugunsten der Beschuldigten bei der Strafbemessung betreffend die Fakten laut Pkt. b) des Schuldspruches als mildernden Umstand den für sie sprechenden Aspekt einer dem Tatbestand des § 33 Abs.2 lit.a FinStrG immanenten nur vorübergehenden Abgabenvermeidung – wie nachstehend ausgeführt – zu berücksichtigen:

So hat die Beschuldigte bereits vor der aktenkundigen verspäteten Abgabe der Jahresumsatzsteuererklärung 2001 bzw. der Nichtabgabe der Jahresumsatzsteuererklärung 2002, womit sie laut Schuldspruch die Umsatzsteuern betreffend die Veranlagungsjahre (als Summe der Vorauszahlungen an Umsatzsteuern aus den jeweiligen Voranmeldungszeiträumen) verkürzt hat bzw. verkürzen wollte, insoweit notwendigerweise auch diese Vorauszahlungen – allenfalls schuldhaft – verkürzt.

Der Aktenlage ist zu entnehmen, dass dies im gegenständlichen Fall dadurch geschehen ist, dass R als steuerlich hinreichend versierte und insbesondere über die umsatzsteuerlichen Verpflichtungen informierte Abgabepflichtige Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bis zum Ablauf der jeweiligen Fälligkeitstage nicht entrichtet und auch die diesbezüglichen Voranmeldungen bis zu diesen Zeitpunkten nicht bei der Abgabenbehörde eingereicht hat.

So wurden von ihr die für den hier vorliegenden Fall der Nichtentrichtung der Umsatzsteuerzahllasten bis zu den Fälligkeitszeitpunkten ebenfalls innerhalb der beschriebenen gesetzlichen Frist einzureichenden Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Februar (Zahllast: ATS 31.402,-- bzw. umgerechnet € 2.282,07), April bis Juni (jeweils Zahllasten in Höhe von insgesamt ATS 55.125,-- bzw. umgerechnet € 4.006,09) und Juli bis Dezember (jeweils Zahllasten in Höhe von insgesamt ATS 71.962,-- bzw. € 5.229,68) 2001 und für Jänner bis September (jeweils Zahllasten in Höhe von insgesamt € 9.011,49) und November bis Dezember (jeweils Zahllasten in Höhe von insgesamt € 802,83) 2002 erst verspätet, und zwar am 28. August 2001 (für Februar bis Juni 2001), am 1. März 2002 (für Juli bis Dezember 2001), am 12. März 2002 (für Jänner 2002), am 23. April 2002 (für Februar 2002), am 22. Mai 2002 (für März und April 2002), am 16. Juli 2002 (für Mai 2002), am 22. Juli 2002 (für Juni 2002), am 1. Oktober 2002 (für Juli und August 2002), am 6. November 2002 (für September 2002), am 7. Jänner 2003 (für November 2002) und am 10. Februar 2003 (für Dezember 2002) eingereicht und somit unter Verletzung der

Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Abgabenverkürzung in Höhe von insgesamt (teilweise umgerechnet) € 20.661,52 bewirkt.

Auf einen entsprechenden Tatvorsatz kann dabei an Hand der Aktenlage, derzufolge die Beschuldigte sich ihrer abgabenrechtlichen Verpflichtungen nach dem UStG 1994 zwar bewusst war, aber auf Grund der angespannten wirtschaftlichen Lage diesen nicht bzw. erst verspätet nachgekommen ist (vgl. den genannten Finanzstrafakt und mündliche Berufungsverhandlung bzw. VwGH vom 29.1.2000, 99/12/0046) geschlossen werden.

Obwohl natürlich grundsätzlich die verspätete bzw. die nicht erfolgte Abgabe von Jahressteuererklärungen eine geeignete Tathandlung iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG darstellen kann, widerspricht die Feststellung einer diesbezüglich schuldhaften bzw. vorsätzlichen Vorgangsweise der R im gegenständlichen Fall – ein vernunftorientiertes Verhalten der Beschuldigten vorausgesetzt – der inneren Logik des Tatgeschehens: Wenn R die rechtzeitige Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärungen für 2001 und 2002 unterlassen wollte, um auf diese Weise eine Verkürzung von Umsatzsteuer zu erzeugen, warum hätte sie dann gerade diese Abgabenansprüche in Form der Voranmeldungen bzw. der Selbstanzeigen gegenüber dem Fiskus offenlegen sollen? Oder anders ausgedrückt, nachdem eine solche Offenlegung erfolgt war, wieso hätte R dann wieder hoffen können, dass diese Abgabenansprüche auf Seite des Fiskus wieder in Vergessenheit geraten sollten?

Offenkundig ist daher die vollendete bzw. versuchte Hinterziehung an Umsatzsteuer gemäß § 33 Abs.1, teilweise iVm. § 13 FinStrG betreffend die Veranlagungsjahre 2001 und 2002 in Wirklichkeit nicht erweislich und steckt hinter diesem finanzstrafrechtlichen Sachverhalt, entkleidet vom Tatbild des § 33 Abs.1 FinStrG, der Vorwurf an R, Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt, teilweise umgerechnet € 15.980,15 gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG hinterzogen zu haben (weitere Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von € 4.681,37 wurden von der Finanzstrafbehörde erster Instanz nicht aufgegriffen).

Der Berufungssenat geht daher diesbezüglich zugunsten der Beschuldigten für Zwecke der Strafbemessung lediglich von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG aus.

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG bildet die Grundlage für die Bemessung sowohl der Geld- als auch der Ersatzfreiheitsstrafe die Schuld des Täters, wobei Abs. 2 leg. cit. zufolge die vorliegenden Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen sind. Die Strafbemessungsvorschriften der §§ 32 bis 35 StGB

gelten dabei sinngemäß. Ebenso sind gemäß § 23 Abs. 3 FinStrG für die betragsmäßige Ausmessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters entsprechend zu berücksichtigen.

Generell ist im Hinblick auf den von der Beschuldigten im Zusammenhang mit der vom Ersten Senat ausgesprochenen Strafen angeführten Verweis auf die Bestimmungen des § 19 VStG bzw. des § 19 Abs. 2 StGB neben dem allgemeinen Hinweis auf Art. 2 EGVG Abs. 5 und darauf, dass für die Durchführung von Verfahren nach dem FinStrG die Bestimmungen des StGB nur insoweit Anwendung finden können, als im FinStrG ausdrücklich darauf Bezug genommen wird, festzustellen, dass es sich einerseits bei der Unanwendbarkeit des Tagessatzsystems auf die von strafbestimmenden Wertbeträgen abhängigen Strafdrohungen des FinStrG um die ausdrücklich erklärte Intention des Gesetzgebers handelt (vgl. EBRV zur FinStrG-Novelle 1975, 1130 BlgNr. 13 zu § 23 bzw. OGH vom 23.10.1985, 9 Os 98/85) und andererseits, dass (für die Bemessung der Geldstrafe) ohnehin § 23 FinStrG Korrespondierendes vorsieht.

Gemäß § 33 Abs.5 FinStrG werden Abgabenhinterziehungen mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der Summe der Verkürzungsbeträge geahndet. Mit einer Geldstrafe bis zum Dreifachen der Summe der strafbestimmenden Wertbeträge ist hingegen zu bestrafen, wer wie R gemäß § 38 Abs.1 lit.a FinStrG derartige Abgabenhinterziehungen gewerbsmäßig begangen hat.

Deshalb beträgt, ausgehend von den erwiesenen Verkürzungsbeträgen nach § 33 Abs.1 FinStrG in Höhe von ATS 9.118,-- (umgerechnet € 662,63, zum Ansatz gebracht mit € 663,--)+ ATS 46.525,-- (umgerechnet € 3.381,10, zum Ansatz gebracht mit € 3.381,--), insgesamt also € 4.044,-- X 2 = 8.088,--, den erwiesenen Verkürzungsbeträgen nach § 33 Abs.1 bzw. Abs.2 lit.a iVm § 38 Abs.1 lit.a FinStrG in Höhe von ATS 71.998,-- (umgerechnet € 5.232,29, zum Ansatz gebracht mit € 5.232,--)+ ATS 74.183,-- (umgerechnet € 5.391,08, zum Ansatz gebracht mit € 5.391,--)+ ATS 41.866,-- (umgerechnet € 3.042,52, zum Ansatz gebracht mit € 3.043,--)+ ATS 110.172,-- (umgerechnet € 8.006,51)+ € 7.973,64 + € 4.693,89, insgesamt also € 34.340,04 X 3 = 103.020,12, die vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte höchstmögliche Geldstrafe € 111.108,12.

Berücksichtigungswürdig iSd. § 23 Abs.1 FinStrG erscheint der sich vor allem im Zusammenhang mit dem sich auf den individuellen Schuldgehalt zu Gunsten der Beschuldigten auswirkende und bereits beschriebene Aspekt, dass bei den Hinterziehungen

nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG der Tatentschluss bei den ebenfalls als Abgabenhinterziehung iSd. § 33 FinStrG zu qualifizierenden, aber im Gegensatz zu (schuldhaften) Verkürzungen nach § 33 Abs. 1 nicht auf endgültige, sondern „bloß“ auf eine (grundsätzlich rechtlich gleichwertige) vorläufige Verkürzung von Abgaben gerichtet ist und ein derartiges, gleichsam auf die ungerechtfertigte Erlangung eines Kredites bzw. Zahlungsvorteiles zu Lasten des Steuergläubigers gerichtetes Verhalten einen in Relation zur endgültigen Hinterziehungsabsicht geringeren Unrechtsgehalt besitzt.

Hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und wäre von einer durchschnittlichen wirtschaftlichen Situation des Beschuldigten auszugehen gewesen, berücksichtigt man den dem Tatbestand des § 33 Abs.2 lit.a FinStrG immanenten Aspekt einer nur vorübergehenden Abgabenvermeidung vorweg mit einem Abschlag von einem Drittel der Strafdrohung (sohin im gegenständlichen Fall  $\text{€ } 8.006,51 + \text{€ } 7.973,64 + \text{€ } 4.693,89 = \text{€ } 20.674,04 \times 3 = \text{€ } 62.022,12 : 3 = \text{€ } 20.674,03$ , was einen Rahmen von etwa  $\text{€ } 90.000,--$  ergäbe), wäre also eine Geldstrafe von rund  $\text{€ } 45.000,--$  zu verhängen gewesen.

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 Finanzstraftaten der R 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 (siehe unten).

Der Umstand, dass die Beschuldigte aufgrund ihrer Einkommens- und Vermögensverhältnisse eine derartige Geldstrafe offensichtlich nicht in Einem anlässlich ihrer Fälligkeit oder allenfalls auch gar nicht 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).

Die Strafausmessung innerhalb des oben dargestellten gesetzlichen Rahmens stellt eine behördliche Ermessensentscheidung dar, bei der zu den in § 23 FinStrG ausdrücklich angeführten Strafzumessungsgründen allerdings zusätzlich zu bedenken ist, dass die

Verhängung von Strafen nach dem FinStrG zum Einen den Täter von der Begehung weiterer Straftaten abhalten und zum Anderen auch der künftigen Begehung von Finanzvergehen durch Dritte wirksam entgegen entgegentreten soll. Bei einer im Rechtsmittelverfahren zu treffenden Entscheidung werden dabei neben der sich schon aus § 161 Abs.1 FinStrG (... ihre Anschauung ...) ergebenden eigenen Beurteilung der den Gegenstand des Erstverfahrens bildenden Sache (hier die im Rechtsmittelzug sowohl vom Amtsbeauftragten als auch von der Beschuldigten bekämpfte Straffestsetzung) auch die erst während des Berufungsverfahrens eingetretenen, für die Sanktionsausmessung (ebenfalls) relevanten Umstände bzw. Gegebenheiten entsprechend zu berücksichtigen sein (vgl. VwGH vom 12.2.1982, 81/14/0100).

Nach den Ergebnissen der durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, in deren Verlauf insbesondere auch der Amtsbeauftragte sein Begehren um die Erhöhung der erstinstanzlich ausgesprochenen Strafen entsprechend abgeschwächt hat, ist – in Ergänzung zur bisherigen Aktenlage – davon auszugehen, dass die derzeit gemeinsam mit ihrem Gatten (ohne eigenes Einkommen) den Betrieb führende und Verbindlichkeiten in Höhe von annähernd € 450.000,--, davon aushaftender Abgabenrückstand zur StNr. 122/9429 € 24.355,76, und mit Ausnahme einer hypothekarisch belasteten Liegenschaft (Betriebs- und Wohnanschrift) kein Vermögen aufweisende und nach eigenen Angaben für drei Kinder im Alter von 8, 13 und 14 Jahren sorgepflichtige Beschuldigte von dem von der Erstbehörde festgestellten Verkürzungsbetrag von € 38.382,-- durch regelmäßige Ratenzahlungen (in Höhe von derzeit € 300,-- je Monat) einen Teilbetrag von € 15.530,53, das ergibt annähernd 40 % des Gesamtbetrages, entrichtet hat.

Zu den bereits im angefochtenen Straferkenntnis angeführten ausdrücklich in § 34 StGB genannten gesetzlichen Milderungsgründen der Unbescholtenheit (Abs. 1 Z. 2 leg. cit.), des Geständnisses (Abs. 1 Z. 17) und der schwierigen finanziellen Situation bei der Tatbegehung (Abs. 1 Z. 10) tritt somit noch jener der zumindest teilweisen Schadensgutmachung im Sinne des § 34 Abs. 1 Z. 14 StGB, wobei bei letzterem zu berücksichtigen ist, dass die finanziellen Möglichkeiten einer Schadensbegleichung letztlich durch die nunmehrigen angespannten wirtschaftlichen Verhältnisse der R auf das geleistete Ausmaß beschränkt blieben. Während der noch vom Erstsensat (aus dessen Beurteilung zutreffenderweise) als strafmildernd berücksichtigte Umstand, dass es bei Teilfaktum b) Z. 1 und 2 lediglich beim Versuch geblieben ist (vgl. § 34 Abs. 1 Z. 13 StGB), bei der nunmehrigen Beurteilung der Sach- und Rechtslage außer Ansatz zu bleiben hat (weil diese zugunsten der R als Finanzvergehen nach

§ 33 Abs.2 lit.a FinStrG gewertet werden), schlägt im Sinne einer umfassenden Gesamtbeurteilung des inkriminierten Verhaltens zu Gunsten der Beschuldigten auch noch der Umstand durch, dass sie selbst durch entsprechende Selbstanzeigen wesentlich dazu beigetragen hat, die Dimension der von ihr begangenen Finanzvergehen aufzudecken und es wohl lediglich ihrer sowohl vor als auch nach der Tatbegehung bestehenden angespannten Gesamtsituation bzw. ihrem grundsätzlichen Bemühen, um die Aufrechterhaltung der betrieblichen Existenz zuzuschreiben ist, dass den Selbstanzeigen im Grunde des § 29 Abs. 4 FinStrG keine strafbefreiende Wirkung zuerkannt werden konnte (vgl. VwGH vom 23.9.1982, 81/15/0076, 0078, 0079).

Dem gegenüber stehen jedoch im Sinn des § 33 Z. 1 StGB (weiterhin) als wesentlicher gesetzlicher Erschwerungsgrund der außergewöhnlich lange Tatzeitraum sowie die Mehr- bzw. Vielzahl der erwiesenen deliktischen Angriffe.

Wenngleich schon angesichts des Umfanges der wohl über den Strafausspruch noch längere Zeit andauernden (nicht strafrechtlichen) Auswirkungen der Taten (umfangreiche, die Beschuldigte noch mehrere Jahre erheblich belastende Abgabennachzahlungen) und der im Strafverfahren gezeigten Schuld- bzw. Unrechtseinsicht der bei der Sanktionsausmessung ebenfalls zu berücksichtigende Aspekt der Spezialprävention eher in den Hintergrund rückt, ist im Anlassfall der gerade im Gastgewerbe, nicht zuletzt nach dem auch in diesem Fall zu Tage getretenen Tatmuster (langjährige und breit angelegte erst durch ein organisiertes Zusammenwirken mit den Lieferanten ermöglichte Schwarzein- und -verkäufe, wobei offenbar nicht nur die Beschuldigte, sondern eine Vielzahl von weiteren Gastgewerbebetrieben im Einzugsgebiet des genannten Finanzamtes ähnlich agierte und so in der angeführten Branche in dieser Region ein diesbezügliches steuerehrliches Verhalten gleichsam zur Ausnahme von der Regel erhoben wurde), angesichts der Vielzahl der in den letzten Jahren in diesem Unternehmenszweig aufgedeckten und in ihrer Gesamtheit insbesondere im Bereich der von einem steuerehrlichen und gesetzeskonformen Verhalten der Abgabepflichtigen in einem hohen Ausmaß ausgehenden Selbstbemessungsabgaben auch budgetäre Auswirkungen nach sich ziehenden wesentlich erscheinende Gesichtspunkt der Generalprävention besonders zu beachten. Würde nämlich eine Bestrafung wegen langjähriger und umfangreicher organisierter Schwarzgeschäfte in einem angesichts der Höhe des Verkürzungsbetrages bloß untergeordneten, nur dem reinen Unrechtsgehalt des Täters entsprechendem Ausmaß in Höhe von beispielsweise 10 % des Strafrahmens erfolgen, so wäre dies ob der daraus ableitbaren Öffentlichkeitswirkung eines derartigen Strafausspruches zweifellos geeignet, in

der Allgemeinheit einen den Intentionen des Gesetzgebers zuwiderlaufenden Eindruck einer vergleichsweise geringen, potentielle Tätern möglicherweise nicht hinreichend abschreckenden Sanktionierung eines derartig massiv regelwidrigen Verhaltens zu erwecken.

In Abwägung dieser Aspekte ist solcherart im gegenständlichen Fall aufgrund der gewichtigen zugunsten der Beschuldigten ins Treffen zu führenden Umstände eine Reduzierung des genannten Betrages auf die Hälfte, also auf gerundet € 22.500,-- angebracht.

Darüber hinaus sind aber auch noch die äußerst schlechte Finanzlage der Beschuldigten und ihre Sorgepflichten – wie oben dargestellt – in Form eines weiteren Abschlages um ein Drittel zu berücksichtigen, weshalb eine Geldstrafe von lediglich € 15.000,-- ergäbe.

Letztendlich beeindruckt auch das Vorbringen des Amtsbeauftragten in der Berufungsverhandlung, welcher – ohne aber sein Rechtsmittel zurückzuziehen – abschließend die Strafausmessung des Erstsенates als zutreffend bewertet hat.

Solcherart ist es dem Berufungssenat ermöglicht, in der Gesamtschau eine Geldstrafe von nur € 13.000,-- (das sind nunmehr lediglich 11,70 % des Strafrahmens) als tat- und schuldangemessen festzusetzen.

Wenngleich dem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren ein ausdrückliches Antragsprinzip fremd ist (vgl. die Formulierung des § 130 Abs.2 letzter Satz FinStrG), bleibt ein im Ergebnis eingetretener Wegfall des Rechtsmittelbegehrens des Anklägers naturgebeenermaßen nicht ohne Relevanz.

Eine vollständige Beibehaltung der bisherigen Höhe der Geldstrafe ist dem Berufungssenat aber insbesondere in Anbetracht der zu beachtenden Generalprävention – siehe oben – verwehrt.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei anzumerken ist, dass dabei überdies der Aspekt der schlechten Finanzlage der Beschuldigten nicht zu beachten ist, 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 etwa acht Wochen gerechtfertigt gewesen.

Die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe würde aber – auch im theoretischen Falle einer Verhängung der höchstzulässigen Geldstrafe – durch das Höchstausmaß von drei Monaten im Sinne des § 20 Abs.2 FinStrG begrenzt werden. Unter diesem Gesichtspunkt kann zur Wahrung einer ausgewogenen Relation mit einer Erhöhung der vom Erstsensat ausgesprochenen Ersatzfreiheitsstrafe auf lediglich sieben Wochen das Auslangen gefunden werden kann.

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

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Was die von der Beschuldigten begehrte Zahlungserleichterung im Zusammenhang mit der ausgesprochenen Geldstrafe angeht, ist zum Einen darauf zu verweisen, dass, bei sonstigem Verstoß gegen das verfassungsgesetzlich normierte Recht auf ein Verfahren vor dem gesetzlichen Richter, Gegenstand einer Rechtsmittelentscheidung iSd. § 161 Abs.1 FinStrG lediglich eine Sache sein kann, die bereits Gegenstand des angefochtenen Bescheides gebildet hat, sowie zu Andern darauf, dass gemäß § 172 Abs.1 FinStrG die Einhebung, Sicherung und Einbringung der auch von den Finanzstrafbehörde zweiter Instanz verhängten Geldstrafen (vgl. § 185 Abs.5 FinStrG für die Kosten) Angelegenheit der (zuständigen) Finanzstrafbehörde erster Instanz ist.

### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht der 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 unter-

schrieben 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 Monats 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, 27. April 2006