

GZ. FSRV/0046-L/05

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 4 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Peter Binder sowie die Laienbeisitzer Dr. Werner Loibl und KR Ing. Günther Pitsch als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen U wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs.1, 38 Abs.1 lit.a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Amtsbeauftragten vom 7. Juni 2005 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 15. April 2005, StrNr. 2003/00577-001, nach der am 30. Mai 2006 in Anwesenheit des Beschuldigten, des Amtsbeauftragten AR Gottfried Haas sowie der Schriftührerin Sarah Hinterreiter durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung des Amtsbeauftragten wird **Folge** gegeben und die im Übrigen unverändert bleibende Entscheidung des Erstsenates in ihrem Strafausspruch dahingehend abgeändert, dass die über U gemäß §§ 33 Abs.1, 38 Abs.1 lit.a FinStrG iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG zu verhängende **Geldstrafe** auf

€ 9.000,--

(in Worten: Euro neuntausend)

und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit vorzuschreibende **Ersatzfreiheitsstrafe** auf

vier Wochen

erhöht werden.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates III als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 15. April 2005, StrNr. 2003/00577-001, wurde U wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs.1 und 38 Abs.1 lit.a FinStrG schuldig befunden, er hat im Amtsbereich des genannten Finanzamtes in den Jahren 1999 bis 2003 als Abgabepflichtiger vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 1999 bis 2002 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt [teilweise umgerechnet] € 8.000,-- und betreffend die Veranlagungsjahre 1998 bis 2002 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt [teilweise umgerechnet] € 15.000,-- bewirkt, indem er [gegenüber dem Fiskus] seine [Handelsvertretertätigkeit bzw. die dabei erzielten] Provisionen bei der WM GmbH verheimlichte, [weshalb die genannten bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der jeweiligen gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten,] wobei er mit der Absicht gehandelt hat, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Gemäß §§ 33 Abs.1, 38 Abs.1 lit.a FinStrG iVm § 21 Abs.1 [und 2] FinStrG wurde aus diesem Grund über U eine Geldstrafe von € 7.000,-- sowie § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Wochen verhängt; ebenso wurden dem Beschuldigten pauschale Verfahrenskosten gemäß § 185 [Abs.1 lit.a] FinStrG in Höhe von € 363,-- und die allfälligen Kosten eines Strafvollzuges auferlegt.

Der Entscheidung liegt laut Aktenlage zugrunde, dass der Beschuldigte, welcher eine von ihm betriebene Tabaktrafik 1996 mangels wirtschaftlichem Erfolg schließen musste, nach diversen

Beschäftigungen als Mietwagenfahrer und Phasen der Erwerbslosigkeit letztendlich im Jahre 1998 eine selbständige Betätigung als Inseratenverkäufer auf Provisionsbasis für die WM GmbH aufgenommen hat. Zumal aufgrund seiner Verschuldung und der nunmehr aufzubringenden Kosten für Anschaffung und Betrieb eines für seinen Erwerb erforderlichen Fahrzeuges hat er aber – trotz seiner Kenntnis der ihn treffenden abgabenrechtlichen Pflichten – diesen Umstand und die von ihm aus seiner gewerblichen Tätigkeit erzielten Erlöse von brutto ATS 38.252,74 (1998), ATS 401.573,09 (1999), ATS 328.298,62 (2000), ATS 446.735,47 (2001) und € 23.209,02 (2002) gegenüber dem Fiskus verheimlicht. Sein Tatplan hat darin bestanden, die aus den Provisionszahlungen vereinnahmten Umsatzsteuern sowie die Mittel, welche er aufgrund seiner Gewinne als Einkommensteuern an das Finanzamt bezahlen hätte müssen, anderweitig zur Bestreitung privater und betrieblicher Aufwendungen zu verwenden, was auch geschehen ist (Finanzstrafakt und Veranlagungsakt, StNr. 053/3201, des Finanzamtes Linz betreffend den Beschuldigten).

Im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat am 15. April 2005 wurden die von U behaupteten betrieblichen Ausgaben bzw. Aufwendungen des Beschuldigten bzw. allfälligen Eingangrechnungen mit Vorsteuerausweis in freier Beweiswürdigung zu Gunsten des Beschuldigten dergestalt berücksichtigt, dass im Schätzungswege – gegenüber der Stellungnahme des Amtsbeauftragten – in dem Ausmaß verringerte Bemessungsgrundlagen angenommen wurden, dass die Summe der aus diesen ableitbaren Umsatzsteuer – teilweise umgerechnet – € 15.000,-- und die Summe der aus diesen ableitbaren Einkommensteuer – teilweise umgerechnet – € 8.000,-- betragen hat. Mangels weiterer Anhaltspunkte geht der Berufungssenat davon aus, dass sich diese Gesamtsummen auf die strafrelevanten Veranlagungsjahre im Verhältnis der Umsatzzahlen verteilen, sodass sich also die von U gewerbsmäßig hinterzogenen spruchgegenständlichen Abgaben wie folgt verteilen:
Umsatzsteuer: ATS 5.139,-- (1998) + ATS 54.016,-- (1999) + ATS 44.150,-- (2000) + ATS 60.084,-- (2001) + € 3.121,49, sowie Einkommensteuer: ATS 29.546,-- (1999) + ATS 24.152,-- (2000) + ATS 32.871,-- (2001) + € 1.707,19 (2002).

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

Gemäß § 120 Abs.2 iVm § 121 BAO hat derjenige, der einen gewerblichen Betrieb begründet (also beispielsweise wie U eine Handelsagentur) binnen Monatsfrist diesen Umstand dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt (hier: dem Finanzamt Linz) anzuzeigen.

Gemäß § 21 Abs.1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer (also hier U) 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 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 bzw. § 39 Abs.1 Einkommensteuergesetz (EStG) wird der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatz- bzw. Einkommensteuer veranlagt, wobei er entsprechende Steuererklärungen abzugeben hat. Diese Steuererklärungen waren – bis zur Einführung der elektronischen Abgabenerklärung mit BGBl I 2003/124 ab Veranlagung 2003 – bis einschließlich betreffend dem Veranlagungsjahr 2002 gemäß § 134 Abs.2 BAO in der damals geltenden Fassung bis zum Ende des Monates März des Folgejahres einzureichen gewesen.

Gemäß § 33 Abs.1 FinStrG macht sich eine solcherart mit ganz konkreten Pflichten belegte Person einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn sie (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung dieser ihr übertragenen abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatz- bzw. Einkommensteuer bewirkt, indem sie die Existenz des Unternehmens bzw. ihre unternehmerische bzw. gewerbliche Tätigkeit gegenüber den Abgabenbehörden nicht anzeigt und auch jegliche weitere Information über diese verheimlicht, keine Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet, keine Umsatzsteuervoranmeldungen einreicht und

auch bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist keine Steuererklärungen bei den Abgabenbehörden einreicht, sodass infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde (hier: des Finanzamtes Linz) von der Entstehung des Abgabenanspruches bescheidmäßig festzusetzende Abgaben (hier: die Umsatzsteuer betreffend das Veranlagungsjahre 1998 bis 2002 bzw. die Einkommensteuer betreffend die Veranlagungsjahre 1999 bis 2002) mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (also bis zum 31. März 2003) nicht festgesetzt werden konnten (§ 33 Abs.3 lit.a FinStrG, letzte Alternative).

Eine Strafbarkeit wegen einer zumindest versuchten derartigen Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach §§ 13, 33 Abs.1 FinStrG konsumiert eine solche wegen diverser Vorbereitungshandlungen, welche für sich ebenfalls als Abgabenhinterziehungen oder zumindest als Finanzordnungswidrigkeiten zu bestrafen wären.

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

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.

Bei der Strafbemessung wertete der Erstsenat als mildernd das großteilige Geständnis des U, seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, sowie seine schwierige finanzielle Situation, welche ihn zu seinem Verhalten verleitet hat, als erschwerend den langen Tatzeitraum, sodass bei einem Strafrahmen bis zu € 69.000,-- sich eine Geldstrafe von € 7.000,-- als tat- und schuldangemessen erweise.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates hat der Amtsbeauftragte in Bezug auf die Strafhöhe innerhalb offener Frist Berufung erhoben, wobei er mit dem Hinweis auf diesen Strafrahmen eine Anhebung der Geldstrafe begehrte.

Eine Berufung des Beschuldigten liegt nicht vor.

Im Rahmen der Berufungsverhandlung errechneten sich die Schulden des derzeit erwerbs- und mittellosen, geschiedenen U mit insgesamt € 83.000,--, wozu aber noch Verbindlichkeiten bei der Sozialversicherung kommen. Den Beschuldigten treffen keine Sorgepflichten.

Auch hat der Beschuldigte vor dem Berufungssenat seinen schlechten Gesundheitszustand dargelegt.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Straferkenntnisse erwachsen in Teilrechtskraft, wenn nicht deren gesamter Umfang angefochten wird (VwGH 15.5.1986, 84/16/0209 – ÖStZB 1987, 206). So ist auch eine Teilrechtskraft hinsichtlich des Schulterspruches rechtlich möglich (siehe z.B. VwGH 26.4.1979, 2261, 2262/77, verst Senat – JBI 1980, 165 = ZfVB 1980/619 [hier zum VStG 1950]; VwGH 10.1.1985, 83/16/0179 – ÖStZB 1985, 390; VwGH 21.11.1985, 84/16/0201 – ÖStZB 1986, 274; VwGH 4.9.1992, 91/13/0021 – ÖStZB 1993, 360; VwGH 19.10.1995, 94/16/0123 – ÖStZB 1996, 226).

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

Der Berufung des Amtsbeauftragten in Bezug auf die Strafe erweist sich als berechtigt, weil die Strafsanktionen sowohl im Verhältnis zum Unrechtsgehalt der Tat und dem Verschulden des U als auch im Lichte der ebenfalls zu bedenkenden Prävention nicht ausreichend bemessen sind:

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

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

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

Wenngleich diese Bestimmung als ausdrückliche Regelung für die gegenständlichen Finanzstraftaten des U in Anbetracht der Bestimmung des § 4 Abs.2 FinStrG noch nicht anwendbar ist, ergibt sich daraus jedenfalls ein wichtiger Hinweis zur Beachtung einer ausreichenden Generalprävention, da Finanzvergehen wie die des U, welcher in völliger Verneinung seiner abgabenrechtlichen Pflichten jahrelang als steuerliches "U-Boot" gelebt hat, in ihrer Gesamtheit als durchaus eine budgetäre Wirkung habende Verfehlungen mit ausreichender Sanktion zu bedenken sind, welche andere potentielle Finanzstraftäter in der Lage (hier:) im Milieu des Beschuldigten von der Begehung ähnlicher Finanzstraftaten abhalten sollen.

Der Umstand, dass der Beschuldigte aufgrund seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse eine derartige Geldstrafe offensichtlich innerhalb angemessener Frist 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).

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 u gemäß § 38 Abs.1 lit.a FinStrG derartige Abgabenhinterziehungen gewerbsmäßig begeht.

Deshalb beträgt, ausgehend von den erwiesenen Verkürzungsbeträgen nach § 33 Abs.1 FinStrG in Höhe von insgesamt (teilweise umgerechnet) € 23.000,-- die vom Gesetzgeber im

gegenständlichen Fall angedrohte höchstmögliche Geldstrafe € 23.000,-- X 3 = € 69.000,--, wie vom Erstsenat richtig festgestellt.

Hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und wäre von einer durchschnittlichen wirtschaftlichen und persönlichen Situation des Beschuldigten auszugehen gewesen, wäre also eine Geldstrafe von gerundet € 34.000,-- zu verhängen gewesen.

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

Als erschwerend zu bedenken ist der Zeitraum von immerhin fünf Jahren (!), in welchem U, ohne steuerlich erfasst zu sein, gewirtschaftet hat.

Bedenkt man aber auch die finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit des U, seine größtenteils geständige Verantwortung, die schlechte Finanzlage im Begehungszeitraum, wodurch sich U zu seinen Taten verleiten ließ, den Wegfall der Spezialprävention infolge der Beendigung der gewerblichen Betätigung, sowie den Zeitablauf von drei Jahren seit Ende seines deliktischen Verhaltens als mildernd, kann der genannte Betrag doch auf € 24.000,-- verringert werden.

Der schlechte Gesundheitszustand des U, welcher ihn offenkundig bei einer Konsolidierung seiner Situation behindert, berechtigt zu einer weiteren Reduzierung auf € 18.000,--.

Das derzeitige Fehlen einer wirtschaftlichen Basis, verbunden mit einer katastrophalen Überschuldung, somit also seine prekäre finanzielle Situation rechtfertigt zusätzlich einen Abschlag um die Hälfte, sodass sich eine Geldstrafe von € 9.000,-- (das sind nunmehr lediglich 13,04 % des Strafrahmens) als tat- und schuldangemessen ergibt.

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

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

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

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

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

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

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Rechtsmittelbelehrung

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

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

Zahlungsaufforderung

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

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

Linz, 30. Mai 2006