



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat 3

GZ. FSRV/0035-W/04

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat 3 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofräatin Dr. Michaela Schmutzer sowie die Laienbeisitzer Mag.pharm. Reinhard Fischill und Mag. Dr. Jörg Krainhöfner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., vertreten durch Fa.L., wegen der Finanzvergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 und der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 28. Jänner 2004 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt für den 1. Bezirk Wien als Organ des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk Wien vom 23. April 2003, SpS, nach der am 15. Februar 2005 in Anwesenheit des Beschuldigten seines Verteidigers, der Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin M. durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung wird teilweise Folge gegeben, der angefochtene Bescheid wird in seinem Schulterspruch zu Punkt 1) zur Gänze und zu Punkt 2) teilweise soweit dieser die Umsatzsteuervorauszahlungen Jänner bis Dezember 1999 und Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen samt Zuschlägen (DB, DZ) für die Monate März bis Dezember 1998 betrifft sowie im Strafausspruch und im Ausspruch über die Haftung gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG der nebenbeteiligten Fa.N. aufgehoben und im Umfang der Aufhebung in der Sache selbst erkannt:

Der Verkürzungsbetrag an Umsatzsteuervorauszahlungen Jänner bis Dezember 1999 hat richtig auf S 616.654,00 (statt bisher S 1.022.230,00) zu lauten

Gemäß §§ 136, 157 FinStrG wird das Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG an Umsatzsteuer 1996 bis 1998, Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 und Kapitalertragsteuer 1997 in Höhe der unter Punkt 1) des Spruches des angefochtenen Erkenntnisses genannten Beträge sowie teilweise wegen des Verdachtes der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu Punkt 2) des Schulterspruches des in Berufung gezogenen Spruchsenatserkenntnisses, und zwar soweit dieser die Umsatzsteuervorauszahlungen Jänner bis Dezember 1999 in Höhe eines Teilbetrages von S 405.576,00 sowie die Lohnsteuer März bis Dezember 1998 mit einem Verkürzungsbetrag von S 286.253,00 und die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen samt Zuschlägen (DB, DZ) für März bis Dezember 1998 mit einem Verkürzungsbetrag von S 131.187,00 betrifft, eingestellt.

Gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wird die Geldstrafe für die weiterhin aufrecht bleibenden Teile des Schulterspruches zu Punkt 2) des angefochtenen Erkenntnisses, und zwar betreffend Umsatzsteuervorauszahlungen Jänner bis Dezember 1996 in Höhe von S 4.609.633,00, Jänner bis Dezember 1997 in Höhe von S 1.029.230,00, Jänner bis März und Mai bis September 1998 in Höhe von S 2.990.000,00 und Jänner bis Dezember 1999 in Höhe von S 616.654,00 sowie Lohnsteuer Jänner bis Dezember 1999 in Höhe von S 83.225,00 und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen samt Zuschlägen Jänner bis Dezember 1999 in Höhe von S 19.126,00 mit € 68.000,00 und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 68 Tagen neu bemessen.

Gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG haftet die nebenbeteiligte Fa.N. für die über den Bw. verhängte Geldstrafe im Umfang der Neufestsetzung.

Der Kostenaußspruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses bleibt unverändert.

II. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 23. April 2003, SpS, wurde der Berufungswerber (Bw.) der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG und der

Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, weil er, als für die abgabenrechtlichen Belange verantwortlicher Geschäftsführer der Fa.N.,

1) fahrlässig durch Abgabe unvollständiger Abgabenerklärungen, sohin unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bewirkt habe, dass Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, nicht oder zu niedrig festgesetzt wurden, und dass Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet wurden, und zwar Umsatzsteuer 1996 in Höhe von S 157.930,00, 1997 in Höhe von S 448.775,00 und 1998 in Höhe von S 19.000,00, Körperschaftsteuer 1995 in Höhe von S 157.930,00, 1996 in Höhe von S 166.532,00, 1997 in Höhe von S 449.752,00, 1998 in Höhe von S 40.800,00 sowie Kapitalertragsteuer 1997 in Höhe von S 53.167,00; und weiters

2) vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, Vorauszahlungen an Umsatzsteuer und Lohnabgaben, nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. die Höhe der geschuldeten Beträge bekannt gegeben habe, und zwar Umsatzsteuer Jänner bis Dezember 1996 in Höhe von S 4.609.633,00, Jänner bis Dezember 1997 in Höhe von S 1.029.230,00, Umsatzsteuer Jänner bis März und Mai bis September 1998 in Höhe von S 2.990.000,00, Jänner bis Dezember 1999 in Höhe von S 1.022.230,00, Lohnsteuer März bis Dezember 1998 in Höhe von S 286.253,00 und Jänner bis Dezember 1999 in Höhe von S 83.225,00, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen samt Zuschlägen für die Monate März bis Dezember 1998 in Höhe von S 131.187,00 und Jänner bis Dezember 1999 in Höhe von S 19.126,00.

Gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG, unter Anwendung des § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 90.000,00 und eine für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 90 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG wurden die Kosten des Finanzstrafverfahrens mit € 363,00 bestimmt.

Gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG wurde die Haftung der Fa.N. für die über den Bw. verhängte Geldstrafe ausgesprochen.

Begründend wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass der finanzstrafrechtlich unbescholtene Bw. seit der Gründung der Fa.N. (Gesellschaftsvertrag vom 22. Mai 1985) als Geschäftsführer fungiere. Er sei auch für die abgabenrechtlichen Belange des Unternehmens verantwortlich gewesen, insbesondere sei es seine Aufgabe gewesen, für die Abfuhr der

monatlichen Abgaben an das Finanzamt Sorge zu tragen, welche ihm durch den Steuerberater jeweils bekannt gegeben worden seien.

Die zu Punkt 1) des Spruches angeführten Nachforderungen würden aus abgabenbehördlichen Prüfungen des Unternehmens, welche die Jahre 1995 bis 1999 umfassten, resultieren. Diesbezüglich werde auf die in den Prüfungsberichten getroffenen Feststellungen verwiesen.

Der Bw. habe dabei fahrlässig gehandelt, als er die gebotene und ihm zumutbare Sorgfalt als Geschäftsführer unterlassen habe, in dem er sich nicht ausreichend um die Fertigung erbrachter Leistungen und Erfassung derselben im Rechenwerk des Unternehmens gekümmert habe, wodurch die angeführten Abgabenverkürzungen bewirkt worden seien.

Die zu Punkt 2) des Spruches angeführten Beträge an Umsatzsteuer würden sich aus den Differenzen der monatlichen Vorauszahlungen bzw. Meldungen und den Jahreserklärungen ergeben. Auch die lohnabhängigen Abgaben seien verspätet gemeldet bzw. entrichtet worden.

Obwohl der Bw. die gesetzlichen Termine gekannt habe, habe er es vorsätzlich unterlassen, die im Spruch genannten Voranmeldungen rechtzeitig abzugeben und habe damit in Kauf genommen, dass es zumindest zu erheblichen Verspätungen bei der Entrichtung gekommen sei.

Der festgestellte Sachverhalt gründe sich auf die Aussagen des Bw. vor der Finanzstrafbehörde im Zusammenhang mit dem Akteninhalt und den Aussagen der Zeugen Dkfm.W., Dr.K. und Mag.C..

Der Bw. habe sich dahingehend verantwortet, dass er auf seinen Steuerberater vertraut habe. Dieser habe ihn zwar auf fehlende Meldungen und Entrichtungen hingewiesen, nicht aber auf allfällige strafrechtliche Konsequenzen.

Der steuerlicher Vertreter Dkfm.W. habe hiezu angegeben, dass es immer wieder Absprachen mit der Abgabenbehörde betreffend Zahlungen gegeben habe.

Dies sei zwar von den Amtsvorständen Dr.K. und Mag.C. bestätigt worden, jedoch sei von beiden deponiert worden, dass über finanzstrafrechtliche Aspekte nicht gesprochen worden sei.

Zugunsten des Bw. sei somit zu Punkt 1) der Anlastung lediglich von einer Sorgfaltswidrigkeit des Bw. ausgegangen worden.

Betreffend Punkt 2) des Spruches sei jedoch zumindest von bedingtem Vorsatz auszugehen, da der Angeklagte als langjähriger Geschäftsführer über die einschlägigen Bestimmungen

Bescheid gewusst habe und die verspäteten Meldungen bzw. Entrichtungen insbesondere in Anbetracht der exorbitanten Höhe nur mit Wissen und Willen des Bw. erfolgen hätten können.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd den bisherigen ordentlichen Lebenswandel, die teilweise Schadensgutmachung und den Beitrag zur Wahrheitsfindung, wogegen als erschwerend das Zusammentreffen zweier Finanzvergehen und der lange Deliktszeitraum angesehen wurden.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende als rechtzeitig anzusehende Berufung des Bw. vom 28. Jänner 2004, welche mit Schriftsatz vom 20. Dezember 2004 dahingehend ausgeführt und ergänzt wurde, dass das Erkenntnis des Spruchsenates sowohl hinsichtlich der Verurteilung an sich als auch in Bezug auf die Strafhöhe bekämpft werde.

Begründend wurde dazu seitens des Verteidigers des Bw. ausgeführt, dass zunächst in rechtlicher Hinsicht davon auszugehen sei, dass im Strafverfahren eine Bindung an die im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheide im Zusammenhang mit der Betriebsprüfung nicht bestehen.

Dies vorausgeschickt, müsse darauf hingewiesen werden, dass die Ziffern auf Seite 2, oben, einer genauen Überprüfung bedürfen würden. Auch sei der Aufzählung zu Punkt 1) (Seite 2 oben) nicht zu entnehmen, welche Beträge nicht und welche Beträge zu niedrig festgesetzt (es sei nicht Aufgabe des Steuerpflichtigen die Beträge festzusetzen?) worden seien.

Es sei dem angefochtenen Erkenntnis schlicht und einfach vorzuhalten, dass dieses nicht exakt nachvollziehbar sei. Mit Begriffen wie "oder" "und "bzw." sei dem erforderlichen Genauigkeitsgebot nicht Rechnung zu tragen.

Um auf Punkt 2) überzugehen, finde sich dort die bereits zitierte Buchstabenkombination "bzw.", die es nicht ermögliche festzustellen, ob dem Bw. bezüglich der dort angeführten Beträge an Umsatzsteuer, Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen samt Zuschlägen vorgeworfen werde, diese am fünften Tag nach Fälligkeit nicht entrichtet zu haben oder ob er (lediglich) verabsäumt habe, die Höhe der geschuldeten Beträge bekannt zu geben. Auch fehle jede Feststellung, ob die Gesellschaft über die erforderlichen Mittel verfügt habe, um die Beträge auch tatsächlich entrichten zu können. Sollte sich herausstellen, dass die Gesellschaft gar nicht in der Lage gewesen sei, die Beträge zu zahlen, so sei seine persönliche Haftung zu hinterfragen; allenfalls käme in Betracht, dass er insolvenzrechtliche Schritte hätte einleiten müssen. Dazu würden aber wiederum Feststellungen fehlen. Was die Lohnsteuer anbelange, so komme es darauf an, ob

auf tatsächlich an Dienstnehmer ausbezahlte Beträge entfallende Lohnsteuer nicht abgeführt worden sei oder nicht, was aus der pauschalen Anführung von Ziffern nicht zu erkennen sei.

Insgesamt erweise sich der Schulterspruch als – zumindest derzeit – in keiner Weise nachvollziehbar und es werde der Antrag auf Ladung und Vernehmung des Zeugen Dkfm.W. und der Zeugen Dr.K. und Mag.C. gestellt. Dies zum Beweis dafür, dass einerseits die angeführten Ziffern nicht in diesem Umfang zutreffen würden, andererseits eine Vernachlässigung seiner abgabenrechtlichen Geschäftsführerpflicht nicht vorliege.

Zur Straffrage mache der Bw. geltend, dass mit dem Betrag von € 90.000,00 zwar der Strafraum des § 49 Abs. 2 FinStrG nicht voll ausgeschöpft worden sei, doch sei angesichts der steuerlichen Unbescholtenseitheit des Bw., seiner Sorgepflichten für zwei Kinder und der Tatsache, dass er niemals in der Lage sein könne, den Betrag von € 90.000,00 zu bezahlen, sowohl dieser Betrag als auch die damit zusammenhängende Ersatzfreiheitsstrafe viel zu hoch angesetzt.

Es werde die Vernehmung der beantragten Zeugen ergeben, dass sich der Bw. in Kooperation mit den zuständigen Damen und Herren der Finanzbehörden sehr darum bemüht habe, die Rückstände abzubauen und dies auch in hohem Umfang geschehen sei.

Es erweise sich daher das Straferkenntnis sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach als unzutreffend.

Nach Verteidigerwechsel wurde das Berufungsbegehren der gegenständlichen Berufung durch den nunmehrigen Vertreter dahingehend konkretisiert, der unabhängige Finanzsenat möge der Berufung dahingehend Folge geben, dass der erstinstanzliche Schulterspruch wegen der Begehung einer Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG mangels Vorliegen von Vorsatz in einen Freispruch abgeändert werde und darüber hinaus möge der Berufungssenat hinsichtlich der Vergehen gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG eine tatsächlich tat- und schuldangemessene Geldstrafe verhängen.

Begründend wird zur „bloß“ fahrlässigen Abgabenverkürzung (Punkt 1 des Spruches des angefochtenen Erkenntnisses) ausgeführt, dass der Bw. bei sämtlichen Handlungen auf seinen Steuerberater vertraut habe. Dieser habe ihn zwar auf seine abgabenrechtlichen Pflichten hingewiesen, jedoch niemals auch nur angedeutet, dass sich zusätzlich auch eine allfällige strafrechtliche Konsequenz aus seinem Verhalten ergeben könnte. Zu Recht sei die Finanzstrafbehörde erster Instanz daher mangels Unrechtsbewusstseins von einer bloßen Sorgfaltswidrigkeit ausgegangen, was sich in weiterer Folge in der „bloßen“ Verurteilung wegen des Fahrlässigkeitsdeliktes des § 34 Abs. 1 FinStrG niedergeschlagen habe.

Zur Frage des Vorliegens einer Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG (Spruchpunkt 2 des angefochtenen Erkenntnisses) müsse nach den konkretisierten Berufungsausführungen - entgegen der Ansicht der erstinstanzlichen Behörde - dasselbe gelten. Die Behörde habe zu diesem Punkt im gegenständlichen Erkenntnis lediglich ausgeführt, dass betreffend Punkt 2) des Spruches von zumindest bedingtem Vorsatz auszugehen sei, da der Angeklagte als langjähriger Geschäftsführer über die einschlägigen Bestimmungen Bescheid habe wissen müssen und die verspäteten Meldungen bzw. Entrichtungen insbesondere in Anbetracht der exorbitanten Höhe nur mit Wissen und Wollen erfolgen hätten können. Mit diesen Ausführungen komme die Behörde in keiner Weise ihrer Verpflichtung nach, dem Bw. ein etwaiges vorsätzliches Verhalten nachzuweisen. Unstrittig liege die Beweislast auch hinsichtlich der subjektiven Tatbestandsmerkmale bei der Finanzstrafbehörde. Die Ausführungen der Behörde erster Instanz würden jedoch nicht darlegen, inwiefern von Seiten des Bw. tatsächlich vorsätzliches Handeln vorliegen solle, insbesonders warum die für vorsätzliches Handeln notwendige Wissens- und Wollenskomponente im konkreten Fall erfüllt sein solle. Die „Wissenskomponente“ beim Vorsatzdelikt sei nach herrschender Literatur dahingehend zu verstehen, dass eine Person die objektive Erfüllung eines Tatbestandes zumindest ernstlich für möglich halte. Wie bereits oben erwähnt und auch in den Protokollen im Strafakt ersichtlich, habe der Bw. aber die Erfüllung eines finanzstrafrechtlichen Deliktes keineswegs ernstlich für möglich gehalten, da er sich nicht einmal bewusst gewesen sei, dass sein Verhalten irgendwelche finanzstrafrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen hätte können. Die anscheinend von der erstinstanzlichen Behörde vertretene Ansicht, dass aufgrund seiner Tätigkeit als Geschäftsführer auch potenzielles Wissen genüge, ihm daher die konkreten Umstände bewusst hätten sein müssen, sei für das Vorliegen einer Vorsatztat nicht ausreichend. Die Tätigkeit des Bw. als Geschäftsführer, welche von der Behörde anscheinend als „Begründung“ für das Vorliegen von Vorsatz angeführt werde, könne - wenn überhaupt - lediglich als Indiz für das Vorliegen von Fahrlässigkeit herangezogen werden.

Die Erfüllung der „Wollenskomponente“, welche ebenfalls unabdingbares Merkmal für das Vorliegen einer vorsätzlichen Handlung sei, liege mangels Erfüllung der Wissenskomponente ebenfalls nicht vor. Da der Bw. die Verwirklichung eines finanzstrafrechtlichen Sachverhaltes nicht ernstlich für möglich gehalten habe, habe er sich auch mit dieser Tatsache nicht abfinden können.

Zusammengefasst ergebe sich daher, dass die Annahme der erstinstanzlichen Behörde hinsichtlich des dem Bw. vorzuwerfenden Verschuldensmaßstabes unrichtig sei. Selbst bedingter Vorsatz setze nämlich eine zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters voraus.

Bloße Unbedachtheit oder Leichtsinnigkeit könnte daher für die Annahme von Vorsatz nicht ausreichen, weswegen der Bw. mangels Vorsatz das Finanzvergehen des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG nicht begangen habe.

Zur Strafbemessung wurde in diesem vorbereitenden Schriftsatz vom 8. Februar 2005 ausgeführt, dass diese mangelhaft geblieben und die erstinstanzlich verhängte Geldstrafe bei Weitem überhöht und in keiner Weise schuld- und tatangemessen sei.

Der Spruchsenat führt in seiner Begründung an, dass die Strafbemessung unter anderem unter Berücksichtigung des ordentlichen Lebenswandels des Bw., der teilweise Schadensgutmachung und seines Beitrages zur Wahrheitsfindung erfolgt sei. Diese Milderungsgründe hätten jedoch bei ordnungsgemäßer Berücksichtigung durch die Behörde zu einer weitaus niedrigeren Geldstrafe führen müssen. Darüber hinaus würden noch andere - von der Behörde nicht berücksichtigte - Milderungsgründe vorliegen: Der Beitrag des Bw. zur Wahrheitsfindung sei von der erstinstanzlichen Behörde nur unzureichend gewürdigt worden. Die Aussagen des Bw. im Vorfeld der Finanzstrafverhandlung als auch seine sonstigen bisherigen Ausführungen kämen dem Strafaufhebungsgrund der Selbstanzeige (§ 29 FinStrG) sehr nahe. Dieser Umstand hätte von der Behörde gebührend berücksichtigt werden müssen, wobei von Relevanz sei, dass bei einer fehlgeschlagenen Selbstanzeige im Einzelfall ein Milderungsgrund vorliegen könne, der über ein bloßes Geständnis (und erst recht über einen bloßen Beitrag zur Wahrheitsfindung) hinausgehe. Wie sich aus § 34 Z. 11 StGB ergebe, sei somit bei der Strafbemessung das objektive Vorliegen von Umständen, die einem Schuld- oder Strafausschließungsgrund nahe kommen, zugunsten des Beschuldigten zu berücksichtigen.

Im Rahmen der Strafbemessung hätte die Behörde gemäß § 23 Abs. 3 FinStrG auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw. berücksichtigen müssen, insbesondere seine Unterhaltspflichten. Dies sei jedoch offensichtlich nicht geschehen. Wie die Behörde im angefochtenen Erkenntnis anführe, seien ihr die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Bw. nicht bekannt gewesen. Zwar stehe der Umstand, dass die finanzielle Situation des Bw. düster sei, einer Bestrafung nicht entgegen, doch müsse dies sehr wohl bei der Strafbemessung berücksichtigt werden, da die Geldstrafe ansonst vermögenskonfiskatorischen Charakter hätte. Auch im Sinne der „Anspannungstheorie“, nach der die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw. bei der Strafbemessung danach zu beurteilen sei, was er unter Bedachtnahme auf andere vermögensrechtliche Pflichten redlich und ohne Schaden an seiner Gesundheit unter Anspannung seiner Kräfte ins Verdienen

bringen könne, sei die Strafe unangemessen hoch, da er den gegenständlichen Geldbetrag niemals werde aufbringen können.

Darüber hinaus sei zu bedenken, dass die Tatangemessenheit der dem Bw. auferlegten Strafe auch dahingehend zu beurteilen sei, dass der mit den gegenständlichen Abgabenverkürzungen lukrierte Zinsgewinn bzw. der sonstige vom Bw. durch die Tat erlangte vermögensrechtliche Vorteil in keinem Zusammenhang mit der Geldstrafe stehe. Der Einwand der Nichtberücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei unter Bedachtnahme auf diesen Umstand daher sicherlich gerechtfertigt.

Zu dem sei von der erstinstanzlichen Behörde das „Zusammentreffen zweier Finanzvergehen“ sowie der „lange Deliktszeitraum“ bei der Strafbemessung zu Unrecht als erschwerend berücksichtigt worden.

Wie die erstinstanzliche Behörde in ihrem Erkenntnis ausführe, sei die gegenständliche Geldstrafe unter Anwendung des § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG ermittelt worden. Es käme damit hinsichtlich des Strafrahmens zu einer Absorption der gesetzlich angedrohten geringeren Strafe für Finanzordnungswidrigkeiten (§ 49 Abs. 2 FinStrG) durch die gesetzlich angeordnete höhere Strafe des § 34 Abs. 4 FinStrG.

Das Zusammentreffen zweier Finanzvergehen sei daher bereits bei der Strafdrohung dahingehend berücksichtigt, dass für die Finanzordnungswidrigkeit ex lege die strengere Strafdrohung des § 34 Abs. 4 FinStrG zur Anwendung komme und dies in absoluten Zahlen zu einer höheren Geldstrafe führen könne. Der von der Behörde zusätzlich angeführte Erschwerungsgrund „Zusammentreffen mehrerer Finanzvergehen“ führe demnach zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen Doppelverwertung. Auch die von der Behörde erster Instanz als weiterer Erschwerungsgrund angeführte „lange Deliktsdauer“ sei untrennbar mit der Frage nach der Zulässigkeit einer Doppelverwertung verbunden. Da die mehrmalige Begehung desselben Deliktes über einen längeren Zeitraum bereits in der Erhöhung des strafbestimmenden Wertbetrages (also in der Bemessungsgrundlage) ihren Niederschlag und daher unmittelbar in die Höhe der Strafe Eingang finde, sei es unzulässig, diesen Umstand nochmals bei der Strafbemessung zur berücksichtigen.

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

*§ 34 Abs. 1 FinStrG macht sich einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.*

*Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, Vorauszahlungen*

*an Umsatzsteuer oder Vorauszahlungen an Abgabe von alkoholischen Getränken nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekannt gegeben wird; im übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar.*

*Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens erlischt 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)."

*Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG wird derjenige, der sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgaben- und Monopolvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt (Selbstanzeige). Eine Selbstanzeige ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.*

*Abs. 2: War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offengelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgaben- oder Monopolvorschriften entsprechend entrichtet werden. Werden für die Entrichtung Zahlungserleichterungen gewährt, so darf der Zahlungsaufschub "zwei Jahre" nicht überschreiten; diese Frist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Betrages an den Anzeiger zu laufen (BGBI 1985/571 ab 1986).*

*Abs. 3: Straffreiheit tritt nicht ein,*

*a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren,*

- b) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung einer Tat, durch die Zollvorschriften verletzt wurden, unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder (BGBl. 1985/571 ab 1986)
- c) wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird.

*Abs. 5: Die Selbstanzeige wirkt nur für die Personen, für die sie erstattet wird.*

Vorweg ist auszuführen, dass eine erstinstanzliche Bestrafung wegen des Finanzvergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung zu Spruchpunkt 1) des angefochtenen Bescheides betreffend Körperschaftsteuer 1995 und Kapitalertragsteuer 1997 wegen bereits im Zeitpunkt der Einleitung des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens (Einleitungsverfügung vom 22. Oktober 2002) eingetreten gewesener Verjährung der Strafbarkeit gemäß § 31 FinStrG zu Unrecht erfolgt ist und daher schon aus diesem Grund insoweit mit Verfahrenseinstellung vorzugehen war. Die Zustellung des Körperschaftsteuerbescheides 1995 vom 1. August 1997 löste den Beginn der Verjährung im Sinne des § 31 Abs. 1 FinStrG aus. Unter Berücksichtigung der Verjährungsfrist von 5 Jahren war daher im Einleitungszeitpunkt bereits Verfolgungsverjährung der Körperschaftsteuer 1995 eingetreten. Die vom Spruchsenat ebenfalls der Bestrafung zugrundegelegte Kapitalertragsteuer 1997 beruht auf einer von der Betriebspprüfung festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung (Zuschätzung wegen kalkulatorischer Differenzen). Im Einleitungszeitpunkt war auch die Kapitalertragsteuerverkürzung aufgrund von bis zum 14. Oktober 1997 erfolgten verdeckten Ausschüttungen bereits verjährt. Eine Trennung der im Einleitungszeitpunkt bereits verjährten von der nichtverjährten Kapitalertragsteuer war aufgrund der Feststellungen der Betriebspprüfung nicht möglich, sodass insgesamt zu Gunsten des Bw. von einer Verjährung der gesamten Kapitalertragsteuer 1997 auszugehen war.

Der erstinstanzliche Schulterspruch wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG zu Punkt 1) des angefochtenen Erkenntnisses beruht auf den Ergebnissen zweier Betriebspprüfungen, im Zuge derer eine Reihe von Feststellungen getroffen wurden. So wurden im Verhältnis zu den erklärten Umsätzen geringfügige kalkulatorische Differenzen festgestellt, der Eigenverbrauch für Gratiskonsumation und Museumserlöse wurden durch die Betriebspprüfung der Umsatzsteuermessungsgrundlage zugerechnet, der Vorsteuerabzug für Fiskal-Lkw wurde aufgrund einer 1996 erfolgten Gesetzesänderung gestrichen, ein Aktivposten-Finanzierungsleasing-Pkw wurde aufwandskürzend eingestellt, die Anschaffungskosten des Hotels und somit die AfA-Bemessungsgrundlage und damit im Zusammenhang auch die Bemessungsgrundlage für den Investitionsfreibetrag wurden gemindert, diverse Lieferantenverbindlichkeiten wurden ohne konkrete

Sachverhaltsfeststellungen ausgebucht. Insgesamt ergeben sich aus den Feststellungen der Betriebsprüfung jedoch keinerlei ausreichende Anhaltspunkte für die Nachweisbarkeit eines schuldhaften Verhalten des Bw. in Bezug auf eine eventuelle Verletzung von Aufzeichnungspflichten und von Informationspflichten gegenüber seiner steuerlichen Vertretung, welche in der Folge die Buchhaltung, die Bilanzen und die Steuererklärungen der verfahrensgegenständlichen Jahre erstellt hat. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat hat sich der Bw. zur angeschuldigten fahrlässigen Abgabenverkürzung dahingehend gerechtfertigt, dass er in Bezug auf die Erstellung der Jahressteuererklärungen ausschließlich auf seinen Steuerberater vertraut habe. Diesem habe er sämtliche Unterlagen und Belege übermittelt und er sei daher davon ausgegangen, dass auch die Jahressteuererklärungen ordnungsgemäß erstellt werden. Wenn ihm die Feststellungen der Betriebsprüfung im Einzelnen vorgehalten würden, so könne er dazu nur die Aussage treffen, dass die offen gelegten Besteuerungsgrundlagen auf der von der Steuerberatungskanzlei erstellten Buchhaltung und der Rechtsmeinung seines Steuerberaters beruhen. Er selbst sei jedenfalls der Ansicht gewesen, dass von seiner Seite alles ordnungsgemäß aufgezeichnet und in voller Höhe erklärt werden würde.

Für eine finanzstrafrechtliche Verurteilung wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung sind ausreichende und nachweisbare Anhaltspunkte dafür erforderlich, aufgrund welcher Tathandlungen des Bw. es zur Erstellung einer unrichtigen Buchhaltung und in der Folge zur Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen gekommen ist. Derartige Anhaltspunkte haben das erst- und zweitinstanzliche Verfahren jedoch nicht ergeben und sind auch aus den Feststellungen im Rahmen der Prüfungsberichte nicht ableitbar. So wurden in den verfahrensgegenständlichen Betriebsprüfungsberichten keinerlei formelle und materielle Mängel der Bücher und Aufzeichnungen festgestellt, aufgrund derer eine fahrlässige Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch den Bw. nachgewiesen werden könnte. Aufgrund der im Finanzstrafverfahren gegenüber dem Abgabenverfahren geänderten Beweislast war daher, entsprechend der Bestimmung des § 98 Abs. 3 FinStrG, mit Verfahrenseinstellung in Bezug auf Spruchpunkt 1) des angefochtenen Erkenntnisses vorzugehen.

Dem erstinstanzlichen Schulterspruch wegen Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG [Spruchpunkt 2) des angefochtenen Spruchsenatserkenntnisses] liegt in objektiver Hinsicht folgender Sachverhalt zugrunde:

Am 8. Juli 1998 wurde die Umsatzsteuerjahreserklärung 1996 der Fa.N. abgegeben, welche eine Nachforderung gegenüber den gemeldeten bzw. entrichteten

Umsatzsteuervorauszahlungen (Umsatzsteuerrestschuld) in Höhe von S 4.992.498,00 auswies. Der im Zuge der Jahreserklärung erklärten Umsatzsteuerzahllast des Jahres 1996 in Höhe von S 6.670.429,00 standen dabei gemeldete und entrichtete Umsatzsteuervorauszahlungen des Jahres 1996 in Höhe von lediglich S 1.677.931,00 gegenüber, sodass insgesamt Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von S 4.992.498,00 nicht bis spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet und diese Beträge auch nicht bis zu diesem Termin der Abgabenbehörde bekannt gegeben wurden. Aus dem Abgabenkonto ergibt sich auch, dass für Dezember 1996 weder eine Umsatzsteuervoranmeldung abgegeben, noch die entsprechende Umsatzsteuervorauszahlung entrichtet wurde. Durch Verrechnung eines Guthabens auf dem Abgabenkonto zum Zeitpunkt der Verbuchung des Umsatzsteuerbescheides 1996 am 14. Juli 1998 und durch weitere Zahlungen innerhalb der gemäß § 210 Abs. 4 BAO zuerkannten Zahlungsfrist (21. August 1998) wurde ein Betrag von S 382.865,00 den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet, sodass der Selbstanzeige durch Offenlegung der richtigen Umsatzsteuerzahllast 1996 im Rahmen der Jahressteuererklärung insoweit eine strafbefreiende Wirkung zukommt und daher der Spruchsenat richtigerweise von einem strafrechtlich relevanten Verkürzungsbetrag von S 4.609.633,00 ausgegangen ist.

Durch Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung 1997 am 25. September 1998 wurden durch den Bw. als verantwortlichen Geschäftsführer der Fa.N. eine Umsatzsteuerrestschuld in Höhe von S 1.029.330,00 einbekannt, wobei die im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärung erklärte Umsatzsteuerzahllast des Jahres 1997 S 1.711.929,00 betrug, wogegen die laufenden Umsatzsteuervorauszahlungen nur in Höhe von S 682.599,00 gemeldet bzw. entrichtet wurden. Eine Einsichtnahme in das Abgabenkonto ergab diesbezüglich, dass für die Monate Juli, Oktober und Dezember 1997 durch den Bw. als verantwortlichen Geschäftsführer weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben noch Vorauszahlungen an Umsatzsteuer entrichtet wurden. Der Spruchsenat hat daher zu Recht einen Verkürzungsbetrag an Umsatzsteuervorauszahlungen Jänner bis Dezember 1997 in Höhe von S 1.029.230,00 der erstinstanzlichen Bestrafung zugrunde gelegt.

Mit Bericht vom 9. Februar 1999 wurde eine Umsatzsteuernachschaufür den Zeitraum Jänner September 1998 für die Fa.N. abgeschlossen, im Zuge derer festgestellt wurde, dass für die Monate Jänner bis März und Mai bis August 1998 weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch entsprechende Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet wurden. Für den Monat September 1998 wurde laut Feststellungen der Betriebsprüfung zwar eine Umsatzsteuervoranmeldung abgegeben, jedoch wurden darin die Umsätze des Hotelbetriebes nicht erklärt. Insgesamt wurde, laut unwidersprochenen Feststellungen der Betriebsprüfung für die Monate Jänner bis März und Mai bis September 1998 ein Betrag von S 2.990.000,00

bis zum fünften Tag nach Fälligkeit weder entrichtet noch wurden der Abgabenbehörde bis zu diesem Termin die geschuldeten Beträge bekannt gegeben, sodass auch insoweit das Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG in objektiver Hinsicht zweifelsfrei verwirklicht ist.

Dem erstinstanzlichen Schulterspruch zu Punkt 2) des Spruches des angefochtenen Erkenntnisses wurde hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlungen Jänner bis Dezember 1999 ein Verkürzungsbetrag von S 1.022.230,00 zugrunde gelegt. Dazu ist auszuführen, dass seitens des Bw. die Umsatzsteuerjahreserklärung 1999 am 22. März 2001 mit einer ausgewiesenen Nachforderung (Restschuld) gegenüber den am Abgabenkonto verbuchten Umsatzsteuervorauszahlungen von S 711.780,00 abgegeben wurde. Über diese, mit Umsatzsteuerjahreserklärung 1999 offen gelegte Restschuld hinaus ergab eine am 12. April 2002 abgeschlossene Betriebsprüfung für dieses Jahr eine zusätzliche Nachforderung von S 310.450,00, sodass sich insgesamt für das Jahr 1999 im Rahmen der Erstveranlagung durch die Betriebsprüfung (Bescheid vom 13. Mai 2002) eine Umsatzsteuernachforderung in Höhe von S 1.022.230,00 (entspricht € 74.288,34) ergab. Die von der Betriebsprüfung festgestellte Umsatzsteuernachforderung gegenüber der Umsatzsteuerjahreserklärung 1999 wurde seitens des Spruchsenates zu Unrecht als Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG qualifiziert. Dies deshalb, weil im gegenständlichen Fall das Delikt der versuchten Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG vorliegt, welche das Vorauszahlungsdelikt der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes konsumiert. Die erstinstanzliche erfolgte rechtliche Qualifikation der Nachforderung der Betriebsprüfung gegenüber den im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärung 1999 erklärten Beträgen als Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG war daher verfehlt und aus diesem Grund in Höhe eines Betrages von S 310.450,00 mit Verfahrenseinstellung vorzugehen.

Hinsichtlich der in der Umsatzsteuererklärung 1999 ausgewiesenen Restschuld in Höhe von S 711.780,00 erfolgte durch gleichzeitige Gutschrift der Umsatzsteuersondervorauszahlung 1999 am 13. Mai 2002 eine teilweise Entrichtung in Höhe von S 95.126,00, sodass der als Selbstanzeige zu qualifizierenden Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung 1999 durch eine den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung des genannten Betrages von S 95.126,00 insoweit teilweise strafbefreiende Wirkung zukommt. Es war daher im Berufungsverfahren von einem richtigen Verkürzungsbetrag an Umsatzsteuervorauszahlungen Jänner bis Dezember 1999 in Höhe von S 616.654,00 (S 1.022.230,00 minus S 310.450,00 minus S 95.126,00 = S 616.654,00) auszugehen und in Höhe eines Differenzbetrag an

Umsatzsteuervorauszahlungen Jänner bis Dezember 1999 von S 405.576,00 mit Verfahrenseinstellung vorzugehen.

Auch erfolgte hinsichtlich der Lohnabgaben März bis Dezember 1998 eine erstinstanzliche Bestrafung durch den Spruchsenat zu Unrecht. Aus dem Abgabenkonto der Fa.N. ergibt sich, dass am 27. Jänner 1999 (Buchungstag 28. Jänner 1999) eine Vollzahlung mit Verrechnungsweisung für diese Lohnabgaben erfolgte, sodass insoweit von einer strafbefreienden Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG auszugehen ist. Es war daher auch mit Verfahrenseinstellung hinsichtlich Lohnsteuer März bis Dezember 1998 in Höhe eines Betrages von S 286.253,00 und Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen für denselben Zeitraum in Höhe von S 131.187,00 gemäß §§ 136, 157 FinStrG vorzugehen.

Wegen zu geringer Entrichtung der Lohnabgaben zu den jeweiligen Fälligkeitstagen erfolgte am 27. Oktober 2000 eine bescheidmäßige Festsetzung der Lohnsteuer 1999 und der Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen 1999 in Höhe der aus dem Spruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses ersichtlichen Beträge. Auch insoweit besteht an der Verwirklichung einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG in objektiver Hinsicht kein Zweifel.

Für die Verwirklichung einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs.1 lit. a FinStrG ist in subjektiver Hinsichtlich erforderlich, dass es der Bw. in Bezug auf die nunmehr vom Berufungssenat der Bestrafung zugrunde gelegten und aus dem Spruch ersichtlichen Selbstbemessungsabgaben ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat (Eventualvorsatz), dass diese nicht spätestens bis zum fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet werden. Ausschließliches Tatbestandsmerkmal ist daher die vom Eventualvorsatz umfasste verspätete Entrichtung von Selbstbemessungsabgaben, ob den Bw. an der nicht erfolgten fristgerechten Meldung der verfahrensgegenständlichen Selbstbemessungsabgaben, welche einen Strafbefreiungsgrund dargestellt hätte, ein Verschulden trifft, ist nicht tatbestandsrelevant im Sinne des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG.

In Bezug auf die subjektive Tatseite hat sich der Bw. im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wie folgt gerechtfertigt: Der Grund für die nicht vollständige und nicht zeigerechte Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben in den Jahren 1996 bis 1999 sei in der schwierigen wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft gelegen. Aufträge hätten mit Bankkredit in Form eines Zessionskredites vorfinanziert werden müssen. Er sei daher in der Folge bemüht gewesen, möglichst schnell die Rechnungen an die Kunden zu legen, um so möglichst rasch Geld hereinzubekommen. Das Problem der GmbH sei auch gewesen, dass

sich auch viele Kunden bzw. Auftraggeber selbst in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befunden und hinsichtlich der von ihm gelegten Rechnungen in zahlreichen Gerichtsverfahren Mängel eingewandt hätten und daher Zahlungen nicht erfolgt seien. Als Geschäftsführer habe er die Belange des Rechnungswesens an seine Sekretärin, welche die Buchhaltungsvorbereitungen im Betrieb gemacht und die Unterlagen der Steuerberatungskanzlei zur Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen übermittelt habe, delegiert. Durch eine Mitarbeiterin der Steuerberatungskanzlei Dkfm.W. seien in der Folge die Umsatzsteuervoranmeldungen erstellt worden. Die Höhe der von der Steuerberatungskanzlei berechneten Umsatzsteuervorauszahlungen sei ihm jedoch teilweise exorbitant hoch vorgekommen und er habe auch Fehler dahingehend entdeckt, dass Rechnungen doppelt nach Name bzw. auch nach Adresse verbucht worden seien. Die ihm von der Steuerberatungskanzlei übermittelten Umsatzsteuervoranmeldungen und Erlagscheine habe er in der Folge, weil sie ihm teilweise zu hoch vorgekommen seien, anhand der Ausgangsrechnungen der jeweiligen Monate überprüft und diese mit den Zahlungseingängen am Bankkonto verglichen. In den Fällen, wo aus seiner Sicht eine Aussicht auf Zahlung nicht gegeben gewesen sei, habe er diese Umsätze aus den Umsatzsteuervoranmeldungen herausgenommen und die Zahllast in verringter Höhe entrichtet. Auf Vorhalt dahingehend, dass es zum Grundwissen eines im Baubereich tätigen Geschäftsführers gehöre, dass bei Fertigstellung der Aufträge und Fakturierung der Umsatzsteuer an die Kunden diese auch gegenüber dem Finanzamt offengelegt und entrichtet werden müsse, führte der Bw. aus, dass in den von ihm bezeichneten strittigen Fällen, für die er keine freiwilligen Zahlungen der Kunden erwarten konnte, von ihm sehr wohl mit seinem Steuerberater gesprochen worden wäre und dieser ihm in der Folge gesagt habe, dass es seine eigene Verantwortung wäre, wenn er die diesbezüglichen Rechnung aus den Umsatzsteuervoranmeldungen herausnehme. Der Steuerberater habe ihn jedoch nicht darüber belehrt, dass eine derartige Vorgangsweise strafbar sein könnte. Der Bw. führte weiters aus, dass er diese Vorgangsweise deswegen gewählt habe, um so das Überleben des Unternehmens zu sichern. Den genauen Grund für die nicht rechtzeitige Entrichtung der verfahrensgegenständlichen Lohnabgaben konnte er nicht nennen und führte dazu aus, dass er sich insgesamt bemüht habe die steuerlichen Belange nach bestem Wissen und Gewissen zu erledigen. Ob er alles pünktlich bezahlen habe können, könne er heute nicht mehr sagen.

Aufgrund dieser inhaltlich geständigen Rechtfertigung des Bw. besteht seitens des Berufungssenates kein wie immer gearteter Zweifel an der Verwirklichung der subjektiven Tatseite des Eventualvorsatzes hinsichtlich der nicht zeitgerechten Entrichtung der aus dem Spruch der gegenständlichen Berufungsentscheidung ersichtlichen und von der nunmehrigen Bestrafung umfassten Selbstbemessungsabgaben bis zum fünften Tag nach Fälligkeit.

Aufgrund der wirtschaftlichen Notlage des Unternehmens und des Umstandes, dass ihm als "umsatzsteuerlichen Sollversteurer" von ihm selbst in Rechnung gestellte Umsatzsteuerbeträge von den Kunden (wegen eingewandter Mängel oder auch aus Illiquiditätsgründen) nicht bezahlt wurden, hat er, entgegen der monatlichen Berechnungen seines steuerlichen Vertreters, Umsatzsteuervorauszahlungen in verringelter Höhe abgeführt. Wie oben bereits ausgeführt, wurden zudem für die Monate Dezember 1996, Juli, Oktober und Dezember 1997 sowie Jänner bis März und Mai bis August 1998 keinerlei Vorauszahlungen an Umsatzsteuer entrichtet und diese Beträge auch nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit bekannt gegeben. Eine derartige Vorgangsweise des Bw., entgegen der Berechnung durch den Steuerberater Umsatzsteuervorauszahlungen in einer verringerten Höhe oder auch teilweise gar nicht abzuführen, obwohl er von der steuerlichen Vertretung nach seiner eigenen Aussage auf seine diesbezügliche Eigenverantwortung hingewiesen wurde, indiziert jedenfalls zumindest Eventualvorsatz.

Allein die Höhe der verkürzten, nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit entrichteten Umsatzsteuervorauszahlungen in Relation zu den mit Meldungen bzw. Zahlung tatsächlich offen gelegten Vorauszahlungsbeträgen indiziert zweifelsfrei vorsätzliches Handeln des Bw. Dazu ist weiters auszuführen, dass der Bw. auch bereits zeitlich vor den Tatzeiträumen des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens die Umsatzsteuervorauszahlungen des Jahres 1995 in Höhe eines Betrages von S 5.881.424,00 nicht zu den Fälligkeitstagen entrichtet hat. Erst im Zuge der Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung erfolgte am 2. Juni 1997 eine Nachzahlung in Höhe des genannten Betrages, sodass für dieses Jahr wegen Vorliegens einer strafbefreienden Selbstanzeige eine finanzstrafrechtliche Verfolgung von vorn herein unterblieb. Nach Ansicht des Berufungssenates ist es denkunmöglich und widerspricht jeder Erfahrung des täglichen Lebens, dass der Bw. als Geschäftsführer nach dem Gesamtbild der geschilderten Verhältnisse die Nichtentrichtung bzw. verringerte Entrichtung der verfahrensgegenständlichen Selbstbemessungsabgaben bis zum fünften Tag nach Fälligkeit nicht vorsätzlich begangen haben soll. Dies gilt auch für die wegen der schlechten wirtschaftlichen Situation des Unternehmens nicht erfolgte zeitgerechte Meldung und Entrichtung der vom Schulterspruch umfassten Lohnabgaben, zu denen der Bw. im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat ausführte, dass er sich nicht mehr erinnern könne, ob er alle bezahlen habe können.

Wenn der Bw. im ergänzenden Schriftsatz zur Berufung vom 8. Februar 2005 ausführt, dass ihn sein Steuerberater zwar auf seine abgabenrechtlichen Pflichten hingewiesen jedoch niemals auch nur angedeutet habe, dass sich zusätzlich auch allfällige strafrechtliche

Konsequenzen aus seinem Verhalten ergeben könnten und er die Erfüllung eines finanzstrafrechtlichen Deliktes daher keineswegs ernstlich für möglich gehalten habe, so ist dazu auszuführen, dass ein Irrtum über die Strafbarkeit eines tatbildmäßigen und rechtswidrigen Verhaltens sowie über dessen strafrechtliche Subsumption unbeachtlich ist.

Dem Berufungsantrag auf Ladung und Vernehmung der Zeugen Dkfm.W., Dr.K. und Mag.C. zum Beweis dafür, dass einerseits die angeführten Ziffern nicht in diesem Umfang zutreffen würden, andererseits eine Vernachlässigung seiner abgabenrechtlichen Geschäftsführerplicht nicht vorliege, wurde seitens des Berufungssenates aus folgenden Gründen nicht gefolgt: Zum Einem war der Sachverhalt aufgrund der Aktenlage im Zusammenhang mit der Verantwortung des Bw. ausreichend geklärt und zum Anderen wurden die nunmehr der Bestrafung zugrunde gelegten Abgabenarten und Beträge vom Bw. im Rahmen von Umsatzsteuerjahreserklärungen bzw. Meldungen von Selbstbemessungsabgaben selbst offengelegt bzw. aufgrund seiner Aufzeichnungen von der Abgabenbehörde festgesetzt und es wurden im Berufungsverfahren keinerlei konkrete Gründe vorgebracht, welche einen weiteren Klärungsbedarf nach sich gezogen hätten. Im Übrigen wurde der Antrag auf Einvernahme dieser Zeugen durch den nunmehrigen Verteidiger weder im vorbereitenden Schriftsatz für die mündliche Verhandlung vor Berufungssenat noch in der mündlichen Verhandlung selbst weiter aufrechterhalten bzw. wiederholt.

Entsprechend der Bestimmung des § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen sind und auf die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. Rücksicht zu nehmen ist.

Aufgrund der teilweisen Verfahrenseinstellung war mit einer Strafneubemessung vorzugehen, im Zuge derer nach Ansicht des Berufungssenates dem Bw. ein schwerer Grad des Verschuldens zur Last zu legen war, hat er doch in einem Zeitraum von insgesamt vier Jahren seine Entrichtungspflichten in Bezug auf die Umsatzsteuervorauszahlungen, trotz gegenteiliger Beratung durch seinen Steuerberater, in einem sehr weitgehenden Ausmaß verletzt.

Bei der Strafneubemessung wertete der Berufungssenat als mildernd die offene inhaltliche, wenn auch nicht ausdrücklich geständige Rechtfertigung des Bw., die eigenständige Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärungen (Selbstanzeigen ohne strafbefreiende Wirkung), die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Bw. und eine nahezu vollständige Schadengutmachung. Demgegenüber wurde als erschwerend der oftmalige Tatentschluss angesehen.

Wenn der Bw. in der gegenständlichen Berufung ausführt, dass der erstinstanzlich der Bestrafung zugrunde gelegte Erschwerungsgrund des Zusammentreffens zweier Finanzvergehen vom Spruchsenat wegen Vorstoß gegen das Doppelverwertungsverbot zu Unrecht der Bestrafung zugrunde gelegt wurde, so ist er damit aus den in der Berufung genannten Gründen im Recht und es war dieser Erschwerungsgrund bei der Strafneubemessung durch den Berufungssenat nicht zu berücksichtigen.

Unter Berücksichtigung der eingeschränkten wirtschaftlichen Situation des Bw. (monatliches Nettoeinkommen aus einer geringfügigen Beschäftigung € 350,00, Verbindlichkeiten in Höhe von ca. € 2,8 Millionen, Sorgepflichten für zwei Söhne im Alter von 14 und 10 Jahren) wurde die durch den Berufungssenat verhängte Geldstrafe trotz hohen Verschuldensgrades im untersten Bereich des Strafrahmens, welcher im gegenständlichen Fall bei einem Gesamtverkürzungsbetrag von € 679.336,00 € 339.668,00 beträgt, bemessen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Verhängung einer Geldstrafe auch dann gerechtfertigt, wenn es die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Bestraften wahrscheinlich erscheinen lassen, dass er nicht in der Lage sein wird, diese zu bezahlen. Nur bei der Bemessung ihrer Höhe sind neben dem mildernden und erschwerenden Gründen auch die Einkommens-, Vermögens- und Familienverhältnisse des Bestraften zu berücksichtigen (VwGH vom 6.12.1965, 926/65).

Nach Ansicht des Berufungssenates stehen im gegenständlichen Fall generalpräventive Gründe gegen die Verhängung einer niedrigeren Geldstrafe. Bei einem Täter, der über einen Zeitraum von vier Jahren seine steuerlichen Verpflichtungen zur zeitgerechten Meldung und Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben in einem sehr weit gehenden Ausmaß verletzt hat, muss eine entsprechende Abschreckungswirkung der Finanzstrafe für dritte potentielle Täter gewahrt bleiben, sodass nach Senatsmeinung im gegenständlichen Fall eine niedrigere Strafbemessung bei der dargestellten Gesamthöhe des Verkürzungsbetrages nicht möglich erscheint.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Februar 2005