

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 1 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied OR Mag. Gerda Pramhas sowie die Laienbeisitzer Karl Weixelbaumer und Mag. pharm. Peter Wimmer als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen E, vertreten durch Dr. Gernot Kusatz, Rechtsanwalt in Wels, wegen der Finanzvergehen der teils versuchten, teils vollendeten Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13 Abs. 1, 33 Abs. 1 Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG über die Berufung der Beschuldigten vom 13. Jänner 2003 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Wels vom 18. Oktober 2002, StrNr. 2001/00158-001, nach der am 13. November 2003 in Anwesenheit der Beschuldigten und ihres Verteidigers, des Amtsbeauftragten HR Kurt Brühwasser sowie der Schriftührerin Sybille Wiesinger durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

**I.** Der Berufung der Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid in seinem Ausspruch über die Strafe dahin gehend abgeändert, dass die **Geldstrafe** gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG auf

**9.000,00 €**

(in Worten: neuntausend Euro)

und die **Ersatzfreiheitsstrafe** gemäß § 20 FinStrG auf

**zwanzig Tage**

herabgesetzt werden.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis vom 18. Oktober 2002, StrNr. 2001/00158-001, hat der Spruchsenat III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz E für schuldig erkannt, sie habe vorsätzlich

1. unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 1993 bis 1998 Einnahmen aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2.129.480,00 S (154.755,35 €) nicht erklärt und dadurch eine Verkürzung an Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer in der Gesamthöhe von 445.865,00 S [(USt 1993: 72.884,00 S (5.296,69 €); USt 1994: 45.921,00 S (3.337,21 €); USt 1995: 73.773,00 S (5.361,29 €); USt 1996: 49.768,00 S (3.616,78 €); USt 1997: 39.140,00 S (2.844,41 €); USt 1998: 40.010,00 S (2.907,64 €); ESt 1993: 49.422,00 S (3.591,64 €); ESt 1994: 21.788,00 S (1.583,40 €); ESt 1997: 30.944,00 S (2.248,79 €); GwSt 1993: 22.215,00 S (1.614,43 €)], somit insgesamt 32.402,27 € bewirkt bzw. für 1998 zu bewirken versucht, sowie

2. unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen für die Monate August, Oktober und November 1999 sowie Jänner 2000 eine Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von insgesamt 34.827,00 S (2.530,98 €) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Sie habe hiedurch die Finanzvergehen

zu 1) der teils versuchten, teils vollendeten Abgabenhinterziehung nach §§ 13 Abs. 1, 33 Abs. 1 FinStrG und

zu 2) der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen.

Aus diesem Grund wurde über sie gemäß § 33 Abs. 5 iVm. § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von 10.000,00 € 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 363,00 € bestimmt.

Der Spruchsenat ging bei seiner Entscheidung im Wesentlichen von folgendem Sachverhalt aus:

Die Beschuldigte habe 15 Jahre lang ein Gasthaus in L geführt. Nach Eröffnung des Konkursverfahrens über ihr Vermögen, das mit einem Abschöpfungsverfahren geendet habe, arbeite sie derzeit als Kellnerin in dem nunmehr von ihrem Gatten geführten Gasthaus. Sie verdiene bei einer wöchentlichen Arbeitszeit von 15 Stunden 519,00 € netto. Auf Grund einer Hüftgelenksoperation und einer Venenerkrankung, die zu offenen Beinen geführt habe, sei sie zu 70 % erwerbsgemindert.

Nach Durchführung einer Hausdurchsuchung bei der B AG habe an Hand der sicher gestellten Unterlagen festgestellt werden können, dass E von der B AG ab dem Veranlagungsjahr 1993 sowohl alkoholische als auch antialkoholische Getränke bezogen habe, welche sie nicht in ihr steuerliches Rechenwerk aufgenommen habe. Sie habe Einnahmen aus Gewerbebetrieb in der Gesamthöhe von 2.129.480,00 S nicht erklärt und dadurch eine Abgabenverkürzung von insgesamt 445.865,00 S bewirkt, wobei es hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1998 beim Versuch geblieben sei.

Beweiswürdigend führte der Spruchsenat aus, dass die Beschuldigte sich für nicht schuldig erklärt habe, ihre leugnende Verantwortung aber durch das abgeführte Beweisverfahren widerlegt sei. Aus dem bei der B AG sicher gestellten Kontrollmaterial lasse sich genau nachvollziehen, welche Getränke offiziell und welche inoffiziell bezogen worden seien. Aus den im Zuge der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen ergebe sich, dass die Beschuldigte rund 80 % der Getränke schwarz eingekauft habe.

Ihrer Verantwortung, sie habe die schwarz eingekauften Getränke privat verbraucht, hielt der Spruchsenat durch Auflistung der beispielsweise am 6. Juli 1993 bezogenen Getränke entgegen, dass ein derart hoher Eigenverbrauch kaum vorstellbar sei und diese Getränke auch bezahlt hätten werden müssen. Darüber hinaus sei nur eine Woche später wiederum eine große Getränkemenge eingekauft worden.

Dem durchaus glaubwürdigen Einwand der Beschuldigten, sie habe einem beschwerten, zwischenzeitig verstorbenen Alkoholiker große Alkoholmengen billiger verabreicht, habe der Betriebsprüfer durch Reduzierung des Sicherheitszuschlages, der jedoch in den strafbestimmenden Wertbeträgen ohnedies nicht enthalten sei, Rechnung getragen.

Im Bereich des Möglichen liege ferner, dass die Beschuldigte gelegentlich zu bestimmten Anlässen, um werbewirksam zu sein, Getränke billiger verkauft habe. Diesfalls wäre aber ein niedriger Rohaufschlag erklärbar gewesen und hätte es keiner Schwarzeinkäufe bedurft.

Im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers habe sich darüber hinaus die Berechnung eines Betriebsunterbrechungsschadens nach einem Brand im Jahr 1997, der Einrichtungen des

Gasthauses und des Schießstandes beschädigt habe, befunden. Zur Schadensberechnung habe die Beschuldigte für Speisen und Getränke einen Umsatz von rund 50.000,00 S wöchentlich veranschlagt. Auf ein Jahr hochgerechnet ergebe sich ein Umsatz von rund 2,5 Mio. S; tatsächlich erklärt worden sei aber nur ein Umsatz von 1,5 Mio. S.

Auf Grund der 15-jährigen selbstständigen Tätigkeit der E sei das Wissen um die Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlungen evident. Zur bedingt vorsätzlichen Pflichtverletzung [bezüglich der rechtzeitigen Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen] sei darauf zu verweisen, dass die rechtzeitig erstellten Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate August, Oktober und November 1999 sowie Jänner 2000 dem Prüfer übermittelt worden seien. Offenbar hätten massive Zahlungsschwierigkeiten dazu geführt, dass die Beschuldigte keine Vorauszahlungen mehr geleistet und die Voranmeldungen auch nicht mehr abgegeben habe. In Folge dieser Liquiditätsprobleme sei am 20. März 2000 das Konkursverfahren eröffnet worden. Für die Zeiträume August, Oktober und November 1999 sowie Jänner 2000 sei wegen der kurzen Zeiträume eine versuchte Verkürzung von Jahresumsatzsteuer nicht beweisbar.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd die Unbescholtenheit und die schwierige persönliche Situation (Krankheit), als erschwerend dagegen den langen Tatzeitraum. In Abwägung der Strafzumessungsgründe sei unter Berücksichtigung der finanziellen Verhältnisse eine Geldstrafe von 10.000,00 € angemessen, obwohl bei einem Strafrahmen von rund 70.000,00 € dem Unrechtsgehalt der Tat und dem Verschulden der Täterin eine wesentlich höhere Geldstrafe entsprechen würde. Im Nichteinbringungsfall erachtete der Spruchsenat eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Wochen für gerechtfertigt.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung der Beschuldigten vom 13. Jänner 2003 mit dem Antrag, das angefochtene Erkenntnis in seinem Spruch durch Gewährung einer bedingten Strafnachsicht abzuändern, in eventu die verhängte Geldstrafe schuld- und unrechtsangemessen auf 1.000,00 € herabzusetzen. Der Spruchsenat habe als mildernd lediglich ihre Unbescholtenheit und die durch ihre Krankheit verursachte schwierige persönliche Situation gewertet, nicht aber ihren ordentlichen Lebenswandel, verbunden mit ihrem aufopfernden Einsatz für den von ihr geführten Pachtbetrieb. Die ihr zur Last gelegten Finanzvergehen stünden zu ihrem sonstigen Verhalten in auffallendem Widerspruch. Einen Großteil der Finanzvergehen habe sie begangen, um anderen zu helfen. So habe sie einem Alkoholiker regelmäßig ein Fass Bier zukommen lassen und habe darüber hinaus Vereinen das Bier in Fässern zum Selbstkostenpreis zur Verfügung stellen müssen, da diese Vereine ihre Feste sonst nicht in dem von ihr geführten Gasthaus gefeiert hätten. Sie bekenne sich der ihr angelasteten Finanzvergehen vollinhaltlich schuldig und bedaure ihr Fehlverhalten zutiefst. Sie

sei durch ihre Erkrankung nicht mehr in der Lage gewesen, die Geschäfte ordnungsgemäß zu führen und habe letztendlich Konkurs anmelden müssen. Sie verfüge über keinerlei Vermögenswerte und sei gezwungen, stundenweise als Kellnerin zu arbeiten. Auf Grund ihres geringen Einkommens könne sie für das eingeleitete Abschöpfungsverfahren derzeit lediglich 43,60 € ansparen. Sie habe diese Finanzvergehen überdies aus Unbesonnenheit begangen und habe sich letztendlich nicht bereichert. Die Tragweite ihres Fehlverhaltens sei ihr über die Jahre nicht bewusst geworden. Sie habe die Finanzvergehen teilweise auch aus einer Notlage heraus begangen, da sie sonst die Gelder für den laufenden Betrieb, insbesondere den Pachtschilling, nicht hätte aufbringen können. Bei der Strafbemessung sei weiters nicht berücksichtigt worden, dass sie nicht mehr selbstständig tätig sei und die Tat schon längere Zeit zurück liege. Spezialpräventive Erwägungen, die eine unbedingte Strafe erforderten, seien nicht erforderlich.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Der gegen den Ausspruch über die Strafe gerichteten Berufung der Beschuldigten kommt teilweise Berechtigung zu. Der Schulterspruch der Finanzstrafbehörde I. Instanz ist mangels Bekämpfung in Rechtskraft erwachsen, sodass Gegenstand des Berufungsverfahrens nur noch die Strafbemessung ist. Für den Berufungssenat bestand an den vom Betriebsprüfer festgestellten und nachvollziehbaren Erlösverkürzungen, welche die Beschuldigte in der Berufungsschrift nunmehr auch eingestanden hat, kein Zweifel.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet. Im vorliegenden Fall beträgt der Verkürzungsbetrag 480.692,00 S (34.933,25 €) und die vom Gesetzgeber angedrohte mögliche Höchststrafe daher 961.384,00 S (69.866,5 €). Mit Verhängung einer Geldstrafe von 10.000,00 € wurde dieser Rahmen nur zu 14,3 % ausgeschöpft.

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei gemäß Abs. 2 leg. cit. die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen sind. Die §§ 32 bis 35 Strafgesetzbuch gelten sinngemäß. Ebenso sind gemäß Abs. 3 dieser Gesetzesstelle bei der Bemessung der Geldstrafe die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Die Strafbemessung innerhalb des gesetzlichen Rahmens ist – unter Heranziehung und Abwägung der genannten Strafbemessungsgründe – eine Ermessensentscheidung, wobei die Strafe den Täter einerseits von der Begehung weiterer strafbarer Handlungen abhalten und andererseits einer künftigen Begehung von Finanzvergehen durch andere entgegen wirken soll. Auch erst während des Berufungsverfahrens eingetretene, für die Strafbemessung maßgebende Umstände sind zu berücksichtigen.

Zu dem nunmehr in der Berufung abgelegten Geständnis ist anzumerken, dass ein Geständnis nur dann als gewichtiger Milderungsgrund zu werten ist, wenn dieses tatsächlich zur Wahrheitsfindung beigetragen hat. Einem erst vor der Rechtsmittelinstanz abgelegten Geständnis kommt daher im Allgemeinen kein besonderer Wert zu (vgl.

*Reger/Hacker/Kneidinger*, Das Finanzstrafgesetz mit Kommentar und Rechtsprechung<sup>3</sup> I Rz 4 zu § 23). Darüber hinaus kann in dem bloßen Zugeben nicht bestreitbarer Tatsachen kein qualifiziertes Geständnis erblickt werden.

Ein milderndes Faktum ist sicherlich die teilweise Schadensgutmachung. Dabei ist aber im Rahmen einer zu prognostizierenden Einbringlichkeit des Restbetrages der Umstand zu bedenken, dass von Seite der Beschuldigten eine Umstellung der unternehmerischen Aktivität als "Schadensbegrenzung" aus ihrer Sicht in der Form vorgenommen wurde, dass die Gastwirtschaft nunmehr vom ihrem Gatten der Bw geführt wird und dadurch ein Großteil der von ihr hinterzogenen Abgaben uneinbringlich sein wird.

Die Beschuldigte hat in der von ihr eingebrachten Berufung weiters moniert, dass der Spruchsenat lediglich ihre Unbescholtenheit als Milderungsgrund berücksichtigt habe, nicht aber ihren ordentlichen Lebenswandel. Dem ist zu entgegnen, dass nach § 34 Abs. 1 Z 2 StGB als Milderungsgrund zu werten ist, wenn der Täter bisher einen ordentlichen Lebenswandel geführt hat und die Tat mit seinem sonstigen Verhalten in auffallendem Widerspruch steht. Beide Umstände ergeben erst zusammen einen einzigen Milderungsgrund. Die Unbescholtenheit begründet somit nicht allein, sondern nur im Zusammenhang mit einem ordentlichen Lebenswandel und einem auffallenden Widerspruch der Tat zum Vorleben den Milderungsgrund nach § 34 Abs. 1 Z 2 StGB (vgl. *Fellner*, Finanzstrafgesetz<sup>6</sup> I, § 23, Rz. 12b und die dort zitierte Judikatur).

Inwieweit E die ihr angelasteten Finanzvergehen aus Unbesonnenheit begangen haben will, ist für den Berufungssenat in Anbetracht des langen Tatzeitraumes und des Ausmaßes der schwarz eingekauften Getränke nicht nachvollziehbar.

Dem Berufungsbegehren, als (weiteren) Milderungsgrund das längere Zurückliegen der Tat zu berücksichtigen, ist entgegen zu halten, dass gegenständlich von einem fortgesetzten Delikt auszugehen ist. Ein fortgesetztes Delikt ist nach der Strafrechtslehre anzunehmen, wenn eine Mehrheit an sich selbstständiger, jedoch gleichartiger Verhaltensweisen als Einheit erscheint. Entscheidend ist, dass die einzelnen Tathandlungen von einem einheitlichen Willensentschluss getragen werden.

Im vorliegenden Fall war der laufende Schwarzeinkauf von Getränken von einem Gesamtversatz bzw. einem Gesamtplan getragen. Nicht nur die Verjährung beginnt bei der Fortsetzungstat erst mit der Beendigung des letzten Teilaktes, sondern auch für die Beurteilung, ob ein längeres Zurückliegen der Tat im Sinne des § 39 Abs. 2 StGB (das sind fünf Jahre) gegeben ist, ist die Beendigung des letzten Teilaktes heranzuziehen. Ein den Milderungsgrund nach § 34 Abs. 1 Z 18 StGB begründendes Wohlverhalten während eines Zeitraumes von fünf Jahren liegt daher gegenständlich tatsächlich insoweit vor, als auch die letzten Tathandlungen des fortgesetzten Deliktes den Zeitraum Dezember 1998 betreffen.

Zusätzlich zu den vom Spruchsenat angewendeten Milderungsgründen ist zu Gunsten der E auch zu bedenken, dass es die Umsatzsteuer 1998 betreffend beim Versuch geblieben ist.

Der Erstsenat hat als mildernd die durch ihre gesundheitlichen Probleme verursachte schwierige persönliche Situation der Beschuldigten berücksichtigt, doch wurde die schwierige Lage der E nicht vordringlich durch ihre Erkrankung verursacht, sondern vielmehr durch die mehreren Gasthäuser in unmittelbarer Umgebung und die dadurch bedingte Konkurrenzsituation, welche, wie E in der mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt hat, sie zu ihrem deliktischen Verhalten verleitet hat. Offenbar hat sie nicht aus reiner Geldgier, sondern aus einer wirtschaftlichen Notlage heraus gehandelt. Der Aspekt der Erkrankung findet vielmehr Berücksichtigung vor allem in Form einer Würdigung der Lebenssituation der E zum Zeitpunkt der Entscheidungsfindung.

Als Erschwerungsgrund verbleibt, wie vom Spruchsenat bereits festgestellt, der lange Tatzeitraum.

Der zu beachtende grundsätzliche Wegfall des spezialpräventiven Aspektes infolge der Betriebsaufgabe der E darf in Anbetracht des gleichartig weitergeführten Gastronomiebetriebes (siehe oben) nicht überbewertet werden. Auch soll andererseits bei Bekanntwerden der Entscheidung des Berufungssenates für andere Steuerpflichtige in der Situation der Beschuldigten nicht der Eindruck entstehen, die Finanzstrafbehörden werteten die Nichtoffenlegung von Einkünften in einem erheblichen Umfang über einen langen Zeitraum hinweg wie im gegenständlichen Fall als Bagateldelikt.

Die Bestimmung des § 26 FinStrG über die bedingte Strafnachsicht findet nur von den Gerichten, nicht aber vor den Finanzstrafbehörden Anwendung. Selbst aber wenn eine derartige gleichartige gesetzliche Bestimmung vorhanden wäre, käme sie mangels Voraussetzungen – siehe die obigen Ausführungen – keinesfalls zur Anwendung.

In Abwägung dieser Argumente und der von der Beschuldigten ausführlich dargestellten persönlichen und wirtschaftlichen Lage (schlechte Gesundheit, finanzielle Notlage) kann daher – ausgehend von der grundsätzlichen Strafausmessung des Erstsenates – ausnahmsweise eine Herabsetzung der Geldstrafe auf lediglich 9.000,00 € vorgenommen werden, für eine weitere Reduzierung der Sanktion ist jedoch kein Raum.

Gleichartige Überlegungen gelten auch für die Reduzierung der Ersatzfreiheitsstrafe auf zwanzig Tage, wobei die wirtschaftliche Notlage der E unberücksichtigt bleiben muss, da eine Ersatzfreiheitsstrafe gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Die vorgeschriebenen Verfahrenskosten entsprechen dem Gesetz und waren daher unverändert zu belassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **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 unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt 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 Grieskirchen Wels zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Linz, 13. November 2003