

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 HR Mag. Gerda Pramhas sowie die Laienbeisitzer Dipl. Ing. Karl Födermayr und Karl Weixelbaumer als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen D, vertreten durch Ing. Johann Blöchl, Wirtschaftstreuhänder in 4470 Enns, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs.1 und 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Amtsbeauftragten vom 22. April 2004 gegen das Erkenntnis eines Spruchsenates beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 15. Jänner 2004, StrNr. 2001/00469-001, nach der am 27. Oktober 2004 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten Dr. Christian Kneidinger sowie der Schriftführerin Elisabeth Rath durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des Amtsbeauftragten wird **teilweise Folge** gegeben und das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates insofern abgeändert, als es nunmehr zu lauten hat:

I.1. D ist schuldig, er hat im Amtsbereich des Finanzamtes Linz als Abgabepflichtiger vorsätzlich

- a.) unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht 1996 bis 1998 betreffend das Veranlagungsjahr 1995 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von S 53.175,-- und betreffend die Veranlagungsjahre 1994 bis 1996 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt S 70.177,-- (1994: S 17.652,-- + 1995: S 36.532,-- + 1996: S 15.993,--) bewirkt, indem er gegenüber der Abgabenbehörde den Umstand seiner gewerblichen Tätigkeit als Marktfierant ab einschließlich 1994 und die von ihm daraus erzielten Erlöse und Umsätze verheimlicht hat, wodurch infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches diese bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben nicht innerhalb eines Jahres ab dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist festgesetzt werden konnten,
- b.) unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht 1999 und 2000 betreffend die Veranlagungsjahre 1997 bis 1999 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von S 191.175,-- (1997: S 52.865,-- + 1998: S 92.150,-- + 1999: S 46.160,--) und betreffend die Veranlagungsjahre 1997 und 1998 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von S 199.945,-- (1997: S 50.536,-- + 1998: S 149.409,--) bewirkt, indem er in seinen Steuererklärungen Umsätze in Höhe von S 208.333,-- (1997), S 445.750,-- (1998) und S 230.160,-- (1999) verheimlicht hat, wodurch genannte bescheidmäßig festzusetzende Abgaben in angeführter Höhe zu niedrig festgesetzt worden sind, wobei es ihm darauf angekommen ist, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen,
- c.) unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht 2001 betreffend das Veranlagungsjahr 2000 eine Verkürzung

an Umsatzsteuer in Höhe von S 117.274,-- und an Einkommensteuer in Höhe von S 40.560,-- zu bewirken versucht, indem er in seinen am 29. November 2001 eingereichten Steuererklärungen Umsätze in Höhe von S 605.801,60 verheimlicht hat, wodurch genannte bescheidmäßig festzusetzende Abgaben in angeführter Höhe zu niedrig festgesetzt werden sollten, wobei es ihm darauf angekommen ist, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, es aber beim bloßen Versuch geblieben ist,

d.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer betreffend die Monate August, September, Oktober, November, Dezember 2001 in Höhe von je S 14.914,--, insgesamt S 74.570,-- und betreffend die Monate Jänner, März, April, Mai, Juni und September 2002 in Höhe von € 185,62 (01/02), € 1.759,21 (03/02), € 4.884,50 (04/02), € 1.587,63 (05/02), € 1.052,65 (06/02), € 2.720,19 (09/02), insgesamt € 12.189,80 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten

und hiedurch die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG [Faktum a.)], der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a FinStrG [Faktum b.)], der versuchten gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a FinStrG [Faktum c.)], sowie der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG [Faktum d.)] begangen.

Gemäß § 33 Abs.5 FinStrG, teilweise iVm § 38 Abs.1 lit. a FinStrG (Hinterziehungen 1997 bis 2000), unter Anwendung des § 21 Abs.1 und 2 FinStrG wird daher über ihn eine **Geldstrafe** in Höhe von

€ 30.000,--

(in Worten: Euro dreißigtausend)

und gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben eine **Ersatzfreiheitsstrafe** von

neun Wochen

verhängt.

Gemäß § 185 Abs.1 lit. b FinStrG hat D auch die Kosten des Verfahrens in Höhe von € 1.370,-- und die gegebenenfalls mit gesondertem Bescheid festzusetzenden Kosten eines Strafvollzuges zu tragen.

I.2. Das unter der StrNr. 2001/00469-001 beim Finanzamt Linz gegen D wegen des Vorwurfs, er habe auch betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Juli 2001 und Oktober 2002 Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen im Sinne des § 33 Abs.2 lit. a FinStrG begangen, anhängige Finanzstrafverfahren wird gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

II. Im Übrigen wird die Berufung des Amtsbeauftragten als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 15. Jänner 2004, StrNr. 2001/00469-001, wurde D durch einen Spruchsenat als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz für schuldig erkannt, er habe vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes Linz als Abgabepflichtiger

a.) durch Nichtabgabe bzw. Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung folgender bescheidmäßig festzusetzender Abgaben bewirkt, und zwar an Umsatzsteuer [betreffend die Veranlagungsjahre] 1995 bis 2001 [gemeint wohl: 1995, 1997 bis 2000] in Höhe von insgesamt € 26.579,-- [S 365.735,--] (1995: € 3.864,38 [S 53.175,--] + 1997: € 3.841,85 [S 52.865,--] + 1998: € 6.696,80 [S 92.150,--] + 1999: € 3.354,58 [S 46.160,--] + 2000: € 8.521,-- [S 117.252,--]) und an Einkommensteuer [betreffend die Veranlagungsjahre] 1994 bis 2001 [gemeint wohl: 1994 bis 1998 und 2000] in Höhe von € 22.577,-- [S 310.666,--] (1994: € 1.283,04 [S 17.655,--] + 1995: € 2.654,52 [S 36.527,--] + 1996 € 1.162,69 [S 15.999,--] + 1997: € 3.671,21 [S 50.517,--] + 1998: € 10.859,43 [S 149.492,--] + 2000: € 946,45 [S 13.023,--], wobei es in den Jahren 2000 und 2001 [gemeint wohl: betreffend das Veranlagungsjahr 2000] beim Versuch geblieben ist, und

b.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen, nämlich durch deren Nichtabgabe, betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 2001, Jänner, März, April, Mai, Juni, September und Oktober 2002 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt [für Jänner bis Dezember 2001 von S auf € ungerechnet] € 19.429,04 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten

und hiedurch Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 [zu Faktum a.)] und Abs.2 lit. a [zu Faktum b.)] FinStrG begangen, weswegen über ihn nach dem Strafsatz des § 33 Abs.5 iVm § 21 FinStrG eine Geldstrafe im Ausmaß von € 14.000,-- sowie für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von sieben Wochen verhängt worden ist.

Überdies wurden D gemäß § 185 [ergänze: Abs.1 lit. a] FinStrG pauschale Verfahrenskosten in Höhe von € 363,-- auferlegt.

Zur Begründung führt der Erstsenat aus, dass D [bereits] 1995 bis 2000 als Marktfierant tätig gewesen sei, wobei er [aber] seine Einkünfte daraus erst ab dem Jahre 1997 gegenüber dem Finanzamt erklärte. Dabei wies er jedoch [statt der tatsächlichen Gewinne] Verluste aus. In Wahrheit habe er vielmehr planmäßig [die sich aus seiner gewerblichen Betätigung ergebenden] Abgaben in spruchgemäßer Höhe hinterzogen. Gewerblich habe D hingegen nicht gehandelt.

Bei einem Strafrahmen von € 137.170,-- hielt daher der Erstsenat in Anbetracht der massiven Verschuldung des D eine Geldstrafe von € 14.000,-- und eine Ersatzfreiheitsstrafe von sieben Wochen für tat- und schuldangemessen, wobei er als mildernd das Geständnis des Beschuldigten, seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, die teilweise erfolgte Schadensgutmachung durch die Beschlagnahme von Vermögenswerten als mildernd, die gegebene Faktenvielfalt aber als erschwerend wertete.

Gegen diese Entscheidung des Spruchsenates erhob der Amtsbeauftragte Berufung "wegen der Strafhöhe" mit dem Begehren, dass eine angemessene Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe verhängt werden möge.

Zur Begründung führte er aus, dass der Spruchsenat offenbar deswegen eine gewerbsmäßige Begehungsweise durch D verneint habe, weil die Bestimmung erst ab Jänner 1999 Wirksamkeit entfalte. Im gegenständlichen Fall handle es sich aber um ein typisches fortgesetztes Delikt, bei welchem sich die Strafe nach dem zum Zeitpunkt der Begehung des letzten Deliktes geltenden Recht richte. Die Verkürzungen betreffend die Veranlagungsjahre 1997 bis 2000 wären alle nach Jänner 1999 bewirkt worden, sodass auch betreffend 1995 und 1996 eine Gewerbsmäßigkeit zur Anwendung gelange. Die Spielsucht des D schließe eine gewerbsmäßige Begehung nicht aus, sondern liefere vielmehr ein Motiv, weshalb D gewerbsmäßig gehandelt habe.

Eine Berufung des Beschuldigten liegt nicht vor.

In der abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde die gegenständliche Faktensetzung ausführlich erörtert.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Wenngleich die Berufung des Amtsbeauftragten sich vordergründig lediglich gegen die Höhe der vom Erstsenat über D verhängten Sanktionen richtet, ist das Prozessziel des Rechtsmittelwerbers eines Schulterspruches über D wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehung nach § 33 iVm § 38 Abs.1 lit. a FinStrG tatsächlich lediglich mittels einer Modifizierung des erstinstanzlichen Schulterspruches zu Lasten des Beschuldigten zu erreichen, weshalb die Berufung auch als gegen den Schulterspruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses gerichtet zu werten war.

Andererseits war in diesem Falle auch von Amts wegen der Schulterspruch zu Gunsten des D hinsichtlich derjenigen Fakten abzuändern, in welchen nach Ansicht des Berufungssenates mit einer Einstellung vorzugehen war.

Gemäß §§ 120 f Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige ihrem zuständigen Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen bzw. Umsatz die persönliche Steuerpflicht begründen. Wer einen gewerblichen Betrieb (z.B. eine Marktfeierei) begründet, hat dies dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt anzuzeigen, wobei diese Mitteilungen binnen Monatsfrist zu erfolgen haben.

Gemäß § 21 Abs. 1 lit. a UStG 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum 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 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 § 33 Abs.2 lit. a FinStrG machte sich in diesem Zusammenhang ein Unternehmer 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 bewirkte und dies nicht nur für möglich,

sondern für gewiss hielt. Dabei war gemäß § 33 Abs.3 lit. b leg. cit. eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn selbst zu berechnende Abgaben (hier: Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet wurden.

Gemäß § 33 Abs.1 FinStrG machte sich statt dessen einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht (beispielsweise indem er entgegen der Bestimmung der § 119 BAO keine Umsatz- bzw. Einkommensteuererklärung einreicht, sodass eine Festsetzung der Abgaben nicht erfolgen kann, oder in seinen Umsatz- und Einkommensteuererklärungen seine erzielten Einnahmen teilweise verheimlicht mit dem Plan, die Abgabenbehörde werde die Jahresumsatz- bzw. Einkommensteuer in der Folge mit Null oder einem Betrag unter der tatsächlichen Summe an Umsatzsteuerzahllasten abzüglich allfälliger Guthaben bzw. einem niedrigeren Einkommensteuerbetrag festsetzen) eine Abgabenverkürzung (weil bescheidmäßig festzusetzende Abgaben infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches nicht binnen eines Jahres ab dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist [Rechtslage bis zum 12. Jänner 1999] bzw. mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist [Rechtslage ab dem 13. Jänner 1999, BGBl I 1999/28] festgesetzt werden konnten [§ 33 Abs.3 lit. a zweite Alternative FinStrG] bzw. weil bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden [§ 33 Abs.3 lit. a erste Alternative FinStrG]) bewirkt.

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG wäre also beispielsweise zu sprechen, wenn ein abgabepflichtiger Unternehmer vorsätzlich solcherart unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr bzw. an Einkommensteuer 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 (indem er beispielsweise die falschen Steuererklärungen beim Finanzamt eingereicht hat) betätigt hätte.

Eine Strafbarkeit wegen zumindest versuchter Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach §§ 13, 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.

Kommt es dem Finanzstrftäter bei seiner Abgabenhinterziehung darauf an, sich durch deren wiederkehrenden Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, handelt 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.

Von einem fortgesetzten Delikt ist laut Lehre und Rechtsprechung dann auszugehen, wenn eine Mehrheit an sich selbständiger, jedoch gleichartiger Verhaltensweisen, deren jede den Tatbestand desselben Finanzvergehens verkörpert, vermöge ihres Zusammenhangs durch Zeit, Ort, Gelegenheit, Art und Anlass des Angriffes als Einheit erscheint und von einem Gesamtversatz getragen sind (siehe dazu z.B. *Reger/Hacker/Kneidinger*, Das Finanzstrafgesetz³ I, Rz. 34 ff zu § 1 und die dort angegebenen Zitate).

Gemäß § 4 Abs. 2 FinStrG richtet sich die für Finanzvergehen zu verhängende Strafe nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht, es sei denn, dass das zur Zeit der Entscheidung erster Instanz geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger wäre.

Bei einem fortgesetzten Delikt komme es dabei grundsätzlich auf den Zeitpunkt an, in dem die letzte Handlung abgeschlossen ist. Werde das fortgesetzte Delikt nach dem In-Kraft-Treten einer neuen Gesetzesbestimmung abgeschlossen, habe das neue Gesetz Anwendung zu finden. Zu beachten sei in diesem Zusammenhang aber, dass bei Ausscheidung einer einzelnen Tat aus einem fortgesetzten Delikt die ausgeschiedene Tat nicht mehr nach den für das fortgesetzte Delikt geltenden Grundsätzen beurteilt werden könne, sondern nach denen für die konkrete Einzeltat geltenden Bestimmungen (*Reger/Hacker/Kneidinger*, aaO, Rz. 32 zu § 4).

Daraus folgt aber weiters, dass Teilstufen eines fortgesetzten Deliktes bei deren Verwirklichung mit einer Strafe aufgrund einer zu dieser Zeit noch nicht wirksamen bzw. im Extremfall noch völlig unbekannten Strafe bedroht wären, was nach Meinung des Berufungssenates dem Rückwirkungsverbot des Art. 7 Abs.1 Satz 1 MRK widerspräche. Der Finanzstrftäter wäre – dem Zweck einer Spezial- bzw. Generalprävention der Strafnorm entsprechend – im Falle

einer rückwirkenden Strafnorm bzw. rückwirkenden Verböserung der Strafnorm nicht imstande, sein Verhalten gesetzeskonform anzupassen.

Durchaus von Bedeutung ist die Rechtfigur des fortgesetzten Deliktes und die sich daran knüpfenden rechtlichen Folgen aber hinsichtlich derjenigen Rechtsfragen, welche von einem allfälligen Rückwirkungsverbot einer Novellierung zu Lasten des Beschuldigten nicht berührt werden: So verjährt ein Teilstück eines fortgesetzten Deliktes entsprechend der für das letzte Teilstück anzuwendenden Rechtslage, ohne dass solcherart in Rechte des Beschuldigten eingegriffen wird.

In verfassungskonformer Auslegung der Bestimmungen des FinStrG geht der Berufungssenat daher davon aus, dass auch im Falle eines fortgesetzten Deliktes eine strafverschärfende Sanktionsnorm, hier die ab 19. Jänner 1999 geltende Fassung des § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG erst für jene Teilstücke zur Anwendung gelangt, für welche sich der deliktische Erfolg nach ihrem In-Kraft-Treten verwirklicht hat.

Gemäß § 29 FinStrG wird derjenige, der sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgabenvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt, die für die Feststellung der Verkürzungen bedeutsamen Umstände ohne Verzug offen legt und die daraus geschuldeten Abgabenbeträge den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet.

Eine Auswertung der Akten- und Beweislage ergibt solcherart folgendes Bild:

1994

Am 11. Mai 1992 hatte der Marktfierant D bei der Wirtschaftskammer ruhend gemeldet (Veranlagungsakt des Finanzamtes Linz betreffend D, StNr. 331/4641, Dauerakt). Weitere Informationen gelangten der Abgabenbehörde vorerst nicht zur Kenntnis (genannter Veranlagungsakt).

Tatsächlich war D in der zweiten Jahreshälfte wiederum als Marktfierant tätig gewesen, wobei er im Handel mit Gesundheitsprodukten Erlöse im Ausmaß von S 172.626,-- netto und einen Gewinn von S 86.313,-- erzielte (Bericht der Prüfungsabteilung Strafsachen [PAST] Linz vom 17.02.2003, Tz. 15, 26).

Gegenüber der zuständigen Abgabenbehörde, dem Finanzamt Linz, unterließ es D jedoch, den Beginn bzw. den Umstand seiner gewerblichen Tätigkeit anzuzeigen.

Ebenso reichte er gegenüber der Abgabenbehörde betreffend das Veranlagungsjahr 1994 keine Einkommensteuererklärung ein, sodass im Ergebnis das Finanzamt Linz infolge seiner Unkenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches die Einkommensteuer für 1994 in Höhe von S 17.652,-- nicht innerhalb eines Jahres ab dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist (am 31. März 1996) festgesetzt werden konnte.

D handelte dabei mit dem von vornherein gefassten Plan, durch die Unterlassung der Bekanntgabe seiner gewerblichen Tätigkeit und seiner dabei erzielten Umsätze und Gewinne eine gänzliche Steuervermeidung zu erzielen, wobei er die auf diese Weise ihm verbleibenden Geldmittel für seine eigenen Zwecke, insbesondere zur Abdeckung seiner umfangreichen privaten Verbindlichkeiten zumal aufgrund seiner Spielsucht verwenden wollte, was auch geschehen ist.

Der Beschuldigte hat daher betreffend das Veranlagungsjahr 1994 eine Hinterziehung an Einkommensteuer in Höhe von S 17.652,-- gemäß § 33 Abs.1 FinStrG zu verantworten.

1995

Der Abgabenbehörde war eine gewerbliche Betätigung des D nicht bekannt (genannter Veranlagungsakt).

Tatsächlich war der Beschuldigte 1995 als Marktfierant im Handel mit Gesundheitsprodukten tätig, wobei er Erlöse im Ausmaß von S 354.500,-- netto und einen Gewinn von S 177.250,-- erzielte (Bericht der PAST Linz vom 17.02.2003, Tz. 15, 26).

Gegenüber der zuständigen Abgabenbehörde, dem Finanzamt Linz, unterließ es D jedoch weiterhin, den Umstand seiner gewerblichen Tätigkeit anzuzeigen.

Für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 1995 entrichtete er weder die Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von S 53.175,-- noch reichte er entsprechende Voranmeldungen ein (Veranlagungsakt).

Ebenso reichte er gegenüber der Abgabenbehörde betreffend das Veranlagungsjahr 1995 keine Jahresumsatz- bzw. Einkommensteuererklärung ein, sodass im Ergebnis das Finanzamt

Linz infolge seiner Unkenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches die Umsatzsteuer in Höhe von S 53.175,-- und die Einkommensteuer in Höhe von S 36.532,-- nicht innerhalb eines Jahres ab dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist (am 31. März 1997) festgesetzt werden konnte.

D handelte dabei mit dem von vornherein gefassten Plan, durch die Unterlassung der Bekanntgabe seiner gewerblichen Tätigkeit und seiner dabei erzielten Umsätze und Gewinne eine gänzliche Steuervermeidung zu erzielen, wobei er die auf diese Weise ihm verbleibenden Geldmittel für seine eigenen Zwecke, insbesondere zur Abdeckung seiner umfangreichen privaten Verbindlichkeiten zumal aufgrund seiner Spielsucht verwenden wollte, was auch geschehen ist.

Der Beschuldigte hat daher betreffend das Veranlagungsjahr 1995 eine Hinterziehung an Umsatzsteuer in Höhe von S 53.175,-- und an Einkommensteuer in Höhe von S 36.532,-- gemäß § 33 Abs.1 FinStrG zu verantworten.

1996

Der Abgabenbehörde war eine gewerbliche Betätigung des D nicht bekannt (genannter Veranlagungsakt).

Tatsächlich war der Beschuldigte 1996 als Marktfierant tätig, wobei er im Handel mit Gesundheitsprodukten Erlöse im Ausmaß von S 277.000,-- netto und einen Gewinn von S 138.500,-- erzielte (Bericht der PASt Linz vom 17.02.2003, Tz. 15, 26).

Gegenüber der zuständigen Abgabenbehörde, dem Finanzamt Linz, unterließ es D jedoch weiterhin, den Umstand seiner gewerblichen Tätigkeit anzugeben.

Ebenso reichte er gegenüber der Abgabenbehörde betreffend das Veranlagungsjahr 1996 keine Einkommensteuererklärung ein, sodass im Ergebnis das Finanzamt Linz infolge seiner Unkenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches die Einkommensteuer in Höhe von S 15.993,-- nicht innerhalb eines Jahres ab dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist (am 31. März 1998) festgesetzt werden konnte.

D handelte dabei mit dem von vornherein gefassten Plan, durch die Unterlassung der Bekanntgabe seiner gewerblichen Tätigkeit und seiner dabei erzielten Umsätze und Gewinne eine gänzliche Steuervermeidung zu erzielen, wobei er die auf diese Weise ihm verbleibenden

Geldmittel für seine eigenen Zwecke, insbesondere zur Abdeckung seiner umfangreichen privaten Verbindlichkeiten zumal aufgrund seiner Spielsucht verwenden wollte, was auch geschehen ist.

Der Beschuldigte hat daher betreffend das Veranlagungsjahr 1996 eine Hinterziehung an Einkommensteuer in Höhe von S 15.993,-- gemäß § 33 Abs.1 FinStrG zu verantworten.

1997

Der Abgabenbehörde war eine gewerbliche Betätigung des D vorerst nicht bekannt (genannter Veranlagungsakt).

Tatsächlich war der Beschuldigte während des gesamten Jahres 1997 als Marktfierant tätig, wobei er im Handel mit Gesundheitsprodukten Erlöse im Ausmaß von S 358.142,-- netto und einen Gewinn von S 230.649,-- erzielte (Bericht der PAST Linz vom 17.02.2003, Tz. 15, 27).

Für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 1997 entrichtete er weder die Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von S 52.865,-- noch reichte er entsprechende Voranmeldungen ein (Veranlagungsakt).

Gegenüber der zuständigen Abgabenbehörde, dem Finanzamt Linz, unterließ es D weiterhin, den Umstand seiner gewerblichen Tätigkeit anzuzeigen.

Erst am 23. Oktober 1997 erhielt das Finanzamt Linz Kenntnis von einer Meldung des D gegenüber der Wirtschaftskammer, dass der Beschuldigte mit diesem Tage sein Gewerbe wieder aufgenommen habe (Veranlagungsakt, Dauerakt).

Am 22. Oktober 1997 langte beim Finanzamt Linz ein vom Steuerberater des D nach dessen Angaben ausgefüllter Fragebogen ein, wonach der Beschuldigte am 22. Oktober 1997 einen Handel mit Gesundheitsprodukten begonnen habe, wobei er für 1997 einen Gewinn von S 60.000,-- und einen Umsatz von ca. S 300.000,-- erwarte (Veranlagungsakt, Dauerakt).

Anlässlich seiner Befragung am 29. Oktober 1997 behauptete D, den Betrieb am 22. Oktober 1997 eröffnet und bis dato erst eine Verkaufsmesse besucht zu haben (Veranlagungsakt, Dauerakt).

Am 13. Juli 1998 reichte D eine Einkommensteuererklärung für 1997 beim Finanzamt Linz ein, in welcher fälschlicherweise ein Verlust von S 6.584,-- ausgewiesen war (Veranlagungsakt, Veranlagung 1997).

Am 22. Februar 1999 reichte D eine Umsatzsteuererklärung für 1997 beim Finanzamt Linz ein, in welcher fälschlicherweise lediglich ein Umsatz von netto S 179.771,04 ausgewiesen war (Veranlagungsakt, Veranlagung 1997), somit ein Umsatz von S 208.333,-- verheimlicht wurde (PASt-Bericht, Tz. 15).

Antragsgemäß wurden von der Abgabenbehörde Umsatz- und Einkommensteuer mit Bescheiden vom 4. März 1999 für 1997 vorerst mit Null festgesetzt (Veranlagungsakt, Veranlagung 1997).

D handelte dabei mit dem von vornherein gefassten Plan, durch die Unterlassung der Bekanntgabe der wahren Ausmaße seiner gewerblichen Tätigkeit und seiner dabei erzielten Umsätze und Gewinne eine gänzliche Steuervermeidung zu erzielen, wobei er die auf diese Weise ihm verbleibenden Geldmittel für seine eigenen Zwecke, insbesondere zur Abdeckung seiner umfangreichen privaten Verbindlichkeiten zumal aufgrund seiner Spielsucht (siehe Finanzstrafakt Bl. 126) verwenden wollte, was auch geschehen ist.

Erst nach entsprechenden Ermittlungen der PASt Linz konnten die Abgaben für 1997 betreffend D in korrekter Höhe vorgeschrieben werden (Umsatzsteuer S 52.865,--, Einkommensteuer S 50.536,--, Bericht der PASt Linz vom 17.02.2003, Tz. 20, 38 bis 40).

Der Beschuldigte hat daher betreffend das Veranlagungsjahr 1997 eine gewerbsmäßige Hinterziehung an Umsatzsteuer in Höhe von S 52.865,-- und an Einkommensteuer in Höhe von S 50.536,-- gemäß §§ 33 Abs.1, 38 Abs.1 lit. a FinStrG zu verantworten.

1998

Der Beschuldigte war während des gesamten Jahres 1998 als Marktfierant tätig, wobei er im Handel mit Gesundheitsprodukten Erlöse im Ausmaß von S 1.211.058,-- netto und einen Gewinn von S 440.964,-- erzielte (Bericht der PASt Linz vom 17.02.2003, Tz. 15, 27).

Für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis März 1998 entrichtete er weder Umsatzsteuervorauszahlungen noch reichte er entsprechende Voranmeldungen ein (Veranlagungsakt). In einer am 13. Juli 1998 eingereichten Voranmeldung für das II. Quartal 1998 beanspruchte D ein

Umsatzsteuerguthaben von S 2.765,--; betreffend das III. und das IV. Quartal 1998 entrichtete er Zahllasten in Höhe von S 64.837,-- und S 30.651,-- (Veranlagungsakt, Buchungsabfrage betreffend das Abgabenkonto vom 18. September 2004).

Am 13. Juli 1998 reichte D eine Einkommensteuererklärung für 1997 beim Finanzamt Linz ein, in welcher fälschlicherweise ein Verlust von S 6.584,-- ausgewiesen war (Veranlagungsakt, Veranlagung 1997).

Am 13. September 1999 reichte D für 1998 eine Umsatz- bzw. Einkommensteuererklärung beim Finanzamt Linz ein, in welcher fälschlicherweise lediglich ein Umsatz von netto S 765.308,97 und ein Verlust von S 13.027,20 ausgewiesen war (Veranlagungsakt, Veranlagung 1998), somit ein Umsatz von S 445.750,-- verheimlicht wurde (PAST-Bericht, Tz. 15).

Antragsgemäß wurden von der Abgabenbehörde mit Bescheiden vom 23. September 1999 die Umsatzsteuer für 1998 vorerst mit S 98.206,-- und die Einkommensteuer vorerst mit Null festgesetzt (Veranlagungsakt, Veranlagung 1998).

D handelte dabei mit dem von vornherein gefassten Plan, durch die Unterlassung der Bekanntgabe der wahren Ausmaße seiner gewerblichen Tätigkeit und seiner dabei erzielten Umsätze und Gewinne eine Steuervermeidung im Höchstausmaß zu erzielen, wobei er die auf diese Weise ihm verbleibenden Geldmittel für seine eigenen Zwecke, insbesondere zur Abdeckung seiner umfangreichen privaten Verbindlichkeiten zumal aufgrund seiner Spielsucht (siehe Finanzstrafakt Bl. 126) verwenden wollte, was auch geschehen ist.

Vom Arbeitsmarktservice erwirkte D für den Zeitraum vom 18. bis zum 31. Dezember 1998 die Auszahlung von Notstandshilfe in Höhe von S 307,30 täglich (Veranlagungsakt, Veranlagung 1999).

Erst nach entsprechenden Ermittlungen der PAST Linz konnten die Abgaben für 1998 betreffend D in korrekter Höhe vorgeschrieben werden (Umsatzsteuer S 190.356,--, Einkommensteuer S 149.409,--, Bericht der PAST Linz vom 17.02.2003, Tz. 21, 41 bis 43).

Der Beschuldigte hat daher betreffend das Veranlagungsjahr 1998 eine gewerbsmäßige Hinterziehung an Umsatzsteuer in Höhe von S 92.150,-- und an Einkommensteuer in Höhe von S 149.409,-- gemäß §§ 33 Abs.1, 38 Abs.1 lit. a FinStrG zu verantworten.

1999

Der Beschuldigte war während des gesamten Jahres 1999 als Marktfierant tätig, wobei er im Handel mit Gesundheitsprodukten Erlöse im Ausmaß von S 1.537.165,-- netto und einen Verlust von S 72.457,-- erzielte (Bericht der PASt Linz vom 17.02.2003, Tz. 15, 27).

Vom Arbeitsmarktservice erwirkte D für die Zeiträume vom 1. Jänner bis 10. März, vom 28. Mai bis 31. August und vom 28. Dezember bis Jahresende die Auszahlung von Notstands hilfe in Höhe von S 312,-- täglich (Veranlagungsakt, Veranlagung 1999).

In den am 15. März, 15. April, 11. Mai, 11. Juni, 13. Juli, 26. Juli, 14. September, 15. Oktober, 3. November und 13. Dezember 1999 von D beim Finanzamt Linz eingereichten Umsatz steuervor anmeldungen für Jänner bis Oktober 1999 waren Umsätze von S 4.831,67 (01/99), S 1.066,67 (02/99), S 111.963,33 (03/99), S 125.543,58 (04/99), S 20.675,01 (05/99), S 98.128,32 (06/99), S 0,-- (07/99), S 4.707,50 (08/99), S 82.724,16 (09/99) und S 162.997,38 (10/99) sowie Zahllasten von S 10.882,-- (03/99), S 5.510,-- (04/99), S 0,-- (07/99), S 690,-- (09/99) und S 9.700,-- (10/99) und Umsatzsteuerguthaben von S 10.171,-- (01/99), S 2.492,-- (02/99), S 8.652,-- (05/99), S 5.772,-- (06/99) und S 3.861,-- (08/99) ausgewiesen (Veranlagungsakt, Umsatzsteuerakt). Für die Voranmeldungszeiträume November und Dezember 1999 entrichtete D am 18. und am 26. Jänner 2000 Zahllasten in Höhe von S 29.880,-- und S 36.255,-- (genannte Buchungsabfrage).

Die sich solcherart ergebende Gesamtsumme von Zahllasten und Guthaben in Höhe von S 61.969,-- ist auch in der Umsatzsteuererklärung des D für 1999 angeführt. In dieser am 4. September 2000 eingereichten Abgabenerklärung, in welcher fälschlicherweise ein steuer pflichtiger Gesamtumsatz für 1999 in Höhe von S 1.112.230,97 ausgewiesen war, verringerte sich diese Umsatzsteuerschuld für das Veranlagungsjahr 1999 – offenbar infolge geltend gemachter zusätzlicher Vorsteuern – sogar auf den Betrag von S 60.811,--. Ein Umsatz von S 230.800,-- wurde hingegen verheimlicht (PASt-Bericht, Tz. 15).

In der ebenfalls am selben Tage eingereichten Einkommensteuererklärung für 1999 war ein Verlust von S 293.961,86 ausgewiesen. (Veranlagungsakt, Veranlagung 1999).

Antragsgemäß wurden von der Abgabenbehörde mit Bescheiden vom 19. September 2000 die Umsatzsteuer für 1999 vorerst mit S 60.811,-- und die Einkommensteuer mit Null festgesetzt (Veranlagungsakt, Veranlagung 1999).

D handelte dabei mit dem von vornherein gefassten Plan, durch die Unterlassung der Bekanntgabe der wahren Ausmaße seiner gewerblichen Tätigkeit und seiner dabei erzielten

Umsätze bzw. des tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnisses eine Steuervermeidung im Höchstausmaß zu erzielen, wobei er die auf diese Weise ihm verbleibenden Geldmittel für seine eigenen Zwecke, insbesondere zur Abdeckung seiner umfangreichen privaten Verbindlichkeiten zumal aufgrund seiner Spielsucht (siehe Finanzstrafakt Bl. 126) verwenden wollte, was auch geschehen ist.

Erst nach entsprechenden Ermittlungen der PAST Linz konnte die Umsatzsteuer für 1999 betreffend D in korrekter Höhe von S 106.971,-- vorgeschrieben werden (Bericht der PAST Linz vom 17.02.2003, Tz. 22).

Der Beschuldigte hat daher betreffend das Veranlagungsjahr 1999 eine gewerbsmäßige Hinterziehung an Umsatzsteuer in Höhe von S 46.160,-- gemäß §§ 33 Abs.1, 38 Abs.1 lit. a FinStrG zu verantworten.

2000

Der Beschuldigte war während des gesamten Jahres 2000 als Marktfierant tätig, wobei er im Handel mit Gesundheitsprodukten Erlöse im Ausmaß von S 2.038.192,-- netto und einen Gewinn von S 208.951,-- erzielte (Bericht der PAST Linz vom 17.02.2003, Tz. 15, 28).

In den am 20. März, 18. April, 18. Mai, 25. September, 23. Oktober 2000, 18. Jänner und 20. Februar 2001 von D beim Finanzamt Linz eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen für Jänner bis März, Juli, August, November und Dezember 2000 waren steuerpflichtige Umsätze von S 22.507,33 (01/00), S 0,-- (02/00), S 7.106,60 (03/00), S 3.980,83 (07/00), S 64.075,01 (08/00), S 72.375,85 (11/00) und S 127.850,18 (12/00) sowie eine Zahllast von S 21.328,-- (12/00) und Umsatzsteuerguthaben von S 2.111,-- (01/00), S 5.435,-- (02/00), S 3.172,-- (03/00), S 11.957,-- (07/00), S 19.087,-- (08/00) und S 5.216,-- (11/00) ausgewiesen (Veranlagungsakt, Umsatzsteuerakt). Für die Voranmeldungszeiträume Mai, Juni, September und Oktober 2000 entrichtete D am 24. Juli, 31. August, 22. November und 21. Dezember 2000 Zahllasten in Höhe von S 4.887,--, S 5.500,--, S 30.608,-- und S 6.359,--. Für April 2000 entrichtete D weder eine Umsatzsteuervorauszahlung noch reichte er eine entsprechende Voranmeldung ein (genannte Buchungsabfrage).

Die sich solcherart (ohne April 2000) ergebende Gesamtsumme von Zahllasten und Guthaben in Höhe von S 21.704,-- ist auch in der Umsatzsteuererklärung des D für 2000 angeführt (Veranlagungsakt, Veranlagung 2000). Diese Steuererklärungen waren durch die Buchhalterin

des Beschuldigten, N, aufgrund seiner – offenbar noch vor erfolgter Hausdurchsuchung und Beschlagnahme der Belege am 11. Oktober 2001 – gemachten Angaben erstellt worden (so auch die Ausführungen des Verteidigers, Finanzstrafakt Bl. 124).

Aufgrund von Hinweisen war beim Finanzamt Linz zwischenzeitlich der Verdacht entstanden, D habe bereits ab einschließlich 1994 als Marktfierant Einkünfte erzielt, welche er gegenüber dem Fiskus verheimlicht hätte, weshalb 11. Oktober 2001 bei diesem eine Hausdurchsuchung durchgeführt wurde. Gleichzeitig wurde gegen D ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren wegen des Verdachtes nach § 33 Abs.1 FinStrG begangener Abgabenhinterziehungen betreffend die Veranlagungsjahre 1994 bis 1999 eingeleitet (Finanzstrafakt Bl. 35 f.).

Der Beschuldigte verantwortete sich vorerst nicht geständig (Finanzstrafakt Bl. 51).

Trotz des bereits anhängigen Finanzstrafverfahrens war in der betreffend das Veranlagungsjahr 2000 am 29. November 2001 beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuererklärung lediglich ein steuerpflichtiger Umsatz von S 1.294.390,40 und eine Umsatzsteuerschuld von S 44.053,--, sowie in diesbezüglichen Einkommensteuererklärung ein Verlust von S 46.438,84 ausgewiesen (Veranlagungsakt, Veranlagung 2000), obwohl sich tatsächlich ein steuerpflichtiger Umsatz in Höhe von S 1.889.243,79, eine Umsatzsteuerschuld von S 161.327,--, ein Gewinn von S 208.951,-- und daraus resultierend eine Einkommensteuerschuld von S 40.560,-- ergeben hätte (PAST-Bericht vom 17.02.2003, Tz. 15, 23, 27, 46 bis 48).

Indem D seiner Buchhalterin die für die Erstellung der Jahressteuererklärungen erforderlichen Informationen nur unvollständig übermittelte, handelte er mit dem von vornherein gefassten Plan, durch die Unterlassung der Bekanntgabe der wahren Ausmaße seiner gewerblichen Tätigkeit und seiner dabei erzielten Umsätze bzw. des Gewinnes eine Steuervermeidung im Höchstausmaß zu erzielen, wobei er die auf diese Weise ihm verbleibenden Geldmittel für seine eigenen Zwecke, insbesondere zur Abdeckung seiner umfangreichen privaten Verbindlichkeiten zumal aufgrund seiner Spielsucht (siehe Finanzstrafakt Bl. 126) verwenden wollte.

Den eingereichten Steuererklärungen wurde jedoch kein Glauben mehr geschenkt, weshalb eine antragsgemäße Festsetzung unterblieb und der Sachverhalt in die finanzstrafrechtlichen Erhebungen der PAST Linz miteinbezogen wurde.

Nach entsprechenden Ermittlungen, bei welchen D in der Folge letztendlich an der Richtigstellung doch mitwirkte (Geständnisse vom 22. März und 23. April 2002, Finanzstrafakt Bl. 67,

69), konnten Umsatz- und Einkommensteuer für 2000 in korrekter Höhe von S 161.327,-- bzw. S 40.560,-- vorgeschrieben werden (Bericht der PAST Linz vom 17.02.2003, Tz. 23, 48).

Mit seinem Einlenken gegenüber der Steuerfahndung hat D offensichtlich auch seinen bereits 1994 gefassten und im Oktober 1997 modifizierten Tatplan einer gänzlichen, in der Folge teilweisen rechtswidrigen Steuervermeidung im Höchstausmaß beendet.

Der Beschuldigte hat daher betreffend das Veranlagungsjahr 2000 eine versuchte gewerbsmäßige Hinterziehung an Umsatzsteuer in Höhe von S 117.274,-- und an Einkommensteuer in Höhe von S 40.560,-- gemäß §§ 13, 33 Abs.1, 38 Abs.1 lit. a FinStrG zu verantworten.

2001

Obwohl der Beschuldigte während des gesamten Jahres 2001 als Marktfierant tätig war, stellte er nach der Hausdurchsuchung am 11. Oktober 2001 gleichsam vorübergehend die Kommunikation mit dem Finanzamt in steuerlichen Angelegenheiten ein und entrichtete für die Voranmeldungszeiträume August bis Dezember 2001 bis zum Ende der Fälligkeitstage, dem 15. Oktober 2001, 15. November 2001, 15. Dezember 2001, 15. Jänner 2002 und 15. Februar 2002 weder Umsatzsteuervorauszahlungen, noch reichte er zumindest entsprechende Voranmeldungen beim Finanzamt Linz ein (Buchungsabfrage).

Hinsichtlich der voranliegenden Voranmeldungszeiträume entsprach D jedoch im Wesentlichen seinen abgabenrechtlichen Pflichten als Unternehmer, indem er betreffend Jänner 2001 am 20. März 2001 eine Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von S 4.109,-- entrichtete, betreffend Februar 2001 in einer am 24. April 2001 eingereichten Voranmeldung die Zahllast mit S 475,-- offen legte, betreffend März 2001 am 22. Mai 2001 eine Umsatzsteuervorauszahlung von S 43.220,-- entrichtete, betreffend April 2001 am 20. Juni 2001 eine Umsatzsteuervorauszahlung von S 29.808,-- entrichtete, betreffend Mai 2001 am 18. Juli 2001 eine Umsatzsteuervorauszahlung von S 16.984,-- entrichtete, betreffend Juni 2001 am 21. August 2001 eine Umsatzsteuervorauszahlung von S 8.930,-- entrichtete, sowie betreffend Juli 2001 am 18. September 2001 eine Voranmeldung einreichte, in welcher ein Umsatzsteuerguthaben von S 2.084,-- ausgewiesen war (Buchungsabfrage, Veranlagungsakt, Umsatzsteuerakt).

Am 18. September 2002 wurde von D eine durch seinen nunmehrigen Verteidiger ausgearbeitete Umsatzsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2001 eingereicht, in welcher eine Jahresumsatzsteuer von S 176.456,-- offen gelegt war. Einer Beilage zu dieser Steuerer-

klärung ist zu entnehmen, dass der Verteidiger bei der Berechnung dieser Zahllast von geschätzten Einnahmen für August bis Dezember 2001 in Höhe von S 565.000,--, davon Umsatzsteuer 20 % S 113.000,--, und geschätzten Vorsteuern für August bis Dezember 2001 in Höhe von S 38.430,-- (woraus sich für die Voranmeldungszeiträume August bis Dezember 2001 eine Summe an ursprünglich nicht offen gelegten Umsatzsteuervorauszahlungen von S 74.570,-- ergibt) ausgegangen war (Veranlagungsakt, Veranlagung 2001).

Eine Entrichtung der nach der Betriebsprüfung festgesetzten Jahresumsatzsteuer für 2001 im Sinne der Abgabenvorschriften ist nicht erfolgt (Buchungsabfrage).

Anlässlich der Betriebsprüfung durch die PASt Linz wurden zwar die Umsätze für 2001 mit netto S 1.455.898,-- (laut Erklärung: S 1.353.738,32) und der Gewinn mit S 171.719,-- (laut Erklärung: S 49.150,--) geschätzt (Bericht der PASt Linz vom 17.02.2003, Tz. 15, 28), doch ergibt sich diese Differenz zu den Steuererklärungen offenkundig aus dem Ansatz eines Sicherheitszuschlages von S 100.000,-- (Bericht der PASt Linz vom 17.02.2003, Tz. 28).

In freier Beweiswürdigung geht daher der Berufungssenat – wie bereits offenkundig auch der Erstsenat – davon aus, dass mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit die Möglichkeit nicht auszuschließen ist, dass das in den eingereichten Steuererklärungen für 2001 dargestellte Rechenwerk zutreffend gewesen ist, also bei diesen keine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt worden ist.

Hat der Beschuldigte aber korrekte Jahressteuererklärungen eingereicht, kann wohl von einem Versuch, Jahressteuern zu verkürzen, nicht die Rede sein.

War die Umsatzsteuerjahreserklärung für 2001 zutreffend, entfällt – so die obgenannte Beilage – der weitaus überwiegende Teil der Differenz in Höhe von S 75.014,-- zwischen der Summe der deklarierten Vorauszahlungen und Guthaben (für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Juli 2001) und der Jahresumsatzsteuer laut Erklärung auf die Monate August bis Dezember 2001 (nämlich S 74.570,--, siehe oben).

Der Nachweis einer vorsätzlichen Vorgangsweise des D hinsichtlich des verbleibenden Betrages von S 444,--, welcher somit pro Voranmeldungszeitraum Jänner bis Juli 2001 mit einem Betrag von lediglich S 63,42 zu Buche schläge, ist aber nicht erfolgreich zu führen.

Der Betrag von S 74.570,-- laut Beilage zur Umsatzsteuererklärung ist offenbar die Gesamtsumme der von D für August bis Dezember 2001 nicht entrichteten Zahllasten. Mangels

weiterer Anhaltspunkte geht der Berufungssenat im Schätzungswege davon aus, dass sich dieser Betrag gleichmäßig, also mit einem Betrag von jeweils S 14.914,-- auf alle strafrelevant verbleibenden Voranmeldungszeiträume verteilt.

Ein Zusammenhang zwischen der Beendigung der Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten durch D und dem Einschreiten der Steuerfahndung – aus der Sicht des Beschuldigten – ist nicht auszuschließen, zu nahe liegen zeitlich beide Ereignisse zusammen. In diesem Sinne auch die ursprüngliche Rechtfertigung des Beschuldigten, wenn er sinngemäß behauptete, er habe aufgrund der Beschlagnahme der Belege und der Sicherstellung seiner Barmittel anlässlich der Hausdurchsuchung am 11. Oktober 2001 die Zahllasten weder berechnen noch entrichten können (Finanzstrafakt Bl. 100). Im Zweifel zugunsten für D nicht auszuschließen, dass seiner Pflichtverweigerung in Bezug auf die Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen und die Einreichung ordnungsgemäßer Voranmeldungen andere Beweggründe als der Plan, sich durch eine wiederholte Vorgangsweise eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, zugrunde gelegen sind.

Selbstredend war aber der Beschuldigte durch die Amtshandlungen der Steuerfahndung auch in Wirklichkeit nicht gehindert, bis zum Ablauf der diesbezüglichen Fälligkeitstage die Vorauszahlungen an Umsatzsteuer betreffend August bis Dezember 2001 zu entrichten bzw. die Voranmeldungen einzureichen: Erstens kann sich die Argumentation des Beschuldigten von vornherein nur auf jene strafrelevanten Ereignisse beziehen, welche vor dem 11. Oktober 2001 stattgefunden haben, haben also beispielsweise nicht die Voranmeldungszeiträume November und Dezember 2001 betroffen. Zweitens aber hätte er – wäre es ihm an der Erstellung der Voranmeldungen für die Zeiträume vor der Amtshandlung tatsächlich gelegen gewesen – in die beschlagnahmten Unterlagen Einsicht nehmen können, zumal er sich mit der Aufgabenstellung intellektuell bereits auseinandersetzt hatte: Laut seinen eigenen Angaben hatte er bereits vor dem Einschreiten der Beamten mit der Sichtung der diesbezüglichen Belege begonnen gehabt (Finanzstrafakt Bl. 100). Hinsichtlich der behaupteten Abnahme von Geldmittel im Exekutionswege anlässlich der Hausdurchsuchung ist anzumerken, dass zwar Sparbücher als Beweismittel beschlagnahmt worden sind (Finanzstrafakt Bl. 56), ein allenfalls zwangsweiser Abzug von Geldmitteln, geschweige denn eine freiwillige Entrichtung auf das Abgabenkonto des Beschuldigten beim Finanzamt Linz nicht stattgefunden hat (Buchungs-abfrage).

Nach Ansicht des Berufungssenates hat D daher vor den strafrelevanten Fälligkeitstagen gewusst, dass entsprechende Zahllasten zu entrichten und entsprechende Voranmeldungen

einzureichen gewesen wären und er diese seine abgabenrechtlichen Pflichten nicht erfüllen werde.

Einzuräumen ist aber, dass D betreffend die Monate August bis Oktober 2001 einen erhöhten Aufwand zur Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen gehabt hätte.

Es war daher zwar spruchgemäß im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten das Finanzstrafverfahren gegen D wegen des Verdachtes, er habe betreffend Jänner bis Juli 2001 Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen begangen, einzustellen.

Andererseits hat aber der Beschuldigte eine Hinterziehung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer betreffend die Voranmeldungszeiträume August bis Dezember 2001 gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG im Ausmaß von je S 14.914,-- zu verantworten.

2002

Da D die Umsatzsteuersonderzahlung am 15. Dezember 2001 nicht entrichtet hatte, war betreffend die Voranmeldungszeiträume des Jahres 2002 die Fälligkeit um einen Monat vorverlegt. Aus diesem Grund wären für die Monate Jänner, März, April, Mai, Juni, September und Oktober 2002 die Zahllasten in Höhe von € 185,62 (01/02), € 1.759,21 (03/02), € 4.884,50 (04/02), € 1.587,63 (05/02), € 1.052,65 (06/02), € 2.720,19 (09/02) und € 1.787,76 (10/02) zu entrichten bzw. die Voranmeldungen einzureichen gewesen bis einschließlich 15. Februar, 15. April, 15. Mai, 17. Juni, 15. Juli, 15. Oktober und 15. November 2002 (Buchungsabfrage).

Tatsächlich reichte der Beschuldigte für die Monate Jänner bis Oktober 2002 Voranmeldungen erst am 17. Dezember 2002 ein, ohne in weiterer Folge die Zahllasten entsprechend den Abgabenvorschriften zu entrichten (Buchungsabfrage). Dabei wiesen die Voranmeldungen für Februar, Juli und August 2002 Umsatzsteuerguthaben aus (Veranlagungsakt, Umsatzsteuerakt).

Hinsichtlich der subjektiven Tatseite gilt das oben zu den Voranmeldungszeiträumen August bis Dezember 2001 Gesagte.

Demnach ist eine erforderliche Absicht zur gewerbsmäßigen Begehung im Zweifel nicht erweislich.

Bedenken hat der Berufungssenat aber auch hinsichtlich der Vorwerfbarkeit einer Hinterziehung an Umsatzsteuer für Oktober 2002: Es kann mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit nicht ausgeschlossen werden, dass D die Vorverlegung des Fälligkeitstages nicht wahrgenommen hat und er betreffend den Voranmeldungszeitraum Oktober 2002 im Glauben einer Rechtzeitigkeit seiner Vorgangsweise gehandelt hat.

Es war daher zwar spruchgemäß im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten das Finanzstrafverfahren gegen D wegen des Verdachtes, er habe betreffend Oktober 2002 eine Hinterziehung an Umsatzsteuervorauszahlungen begangen, einzustellen.

Andererseits hat aber der Beschuldigte eine Hinterziehung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner, März bis Juni und September 2002 gemäß § 33 Abs.2 lit. a FinStrG im Ausmaß von € 185,62 (01/02), € 1.759,21 (03/02), € 4.884,50 (04/02), € 1.587,63 (05/02), € 1.052,65 (06/02) und € 2.720,19 (09/02),-- zu verantworten.

Hinsichtlich der Strafbemessung ist auszuführen:

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

Deshalb beträgt, ausgehend von den erwiesenen Verkürzungsbeträgen nach §§ 33 Abs.1, 38 Abs.1 lit. a FinStrG von S 52.865,-- (USt 1997) + S 50.536,-- (ESt 1997) + S 92.150,-- USt 1998) + S 149.409,-- (ESt 1998) + S 46.160,-- (USt 1999) + S 117.274,-- (USt 2000) + S 40.560,-- (ESt 2000), insgesamt S 548.954,--, umgerechnet € 39.894,04 X 3 = € 119.682,12, nach § 33 Abs.1 FinStrG von S 17.652,-- (ESt 1994) + S 53.175,-- (USt 1995) + S 36.532,-- (ESt 1995) + S 15.993,-- (ESt 1996), insgesamt S 123.352,--, umgerechnet € 8.964,33 X 2 = € 17.928,66, sowie nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG S 74.570,-- (UVZ 08-12/01), umgerechnet € 5.419,21, + € 12.189,80 (UVZ 01, 03-06, 09/02), insgesamt € 17.609,01 X 2 = € 35.218,02, die vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte höchstmögliche Geldstrafe € 172.828,80.

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

Gemäß Abs. 2 und 3 dieser Bestimmung sind bei Bemessung der Strafe weiters die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und sind 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 5. Juni 2004, ist bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich wie hier nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit einem 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 D in Anbetracht der Bestimmung des § 4 Abs.2 FinStrG noch nicht anwendbar ist, ergibt sich auch aus dieser Festschreibung einer Strafzumessungsregel jedenfalls ein wichtiger Hinweis zur Beachtung einer ausreichenden, bereits zuvor geforderten Generalprävention, da Finanzvergehen wie die verfahrensgegenständlichen Hinterziehungen in ihrer Gesamtheit als durchaus budgetäre Wirkung habende Verfehlungen mit ausreichender Sanktion zu bedenken sind, welche andere potentielle Finanzstrftäter in der Lage des Beschuldigten von der Begehung ähnlicher Finanzstraftaten abhalten sollen.

Der Umstand, dass D auf Grund seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse die Geldstrafe möglicherweise nicht in Einem anlässlich ihrer Fälligkeit entrichten kann, hindert nicht die Pflicht der Finanzstrafbehörden, eine solche entsprechend den rechtlichen Voraussetzungen vorzuschreiben (vgl. VwGH 6.12.1965, 925/65; VwGH 5.9.1985, 85/16/0044).

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafrahmen, innerhalb dessen die tatsächliche Geldstrafe auszumessen ist, beträgt also € 172.828,80. Hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe und die sonstigen zu beachtenden Kriterien die Waage und wäre von einer durchschnittlichen wirtschaftlichen Situation des Beschuldigten auszugehen, honoriert man weiters den Umstand, dass für einen Anteil von rund € 35.000,-- ein geringerer Unwertcharakter des deliktischen Handeln in Form einer angestrebten nur vorübergehenden Abgabenvermeidung zu konstatieren ist, durch einen Abschlag von einem Drittel, wäre etwa eine Geldstrafe von rund € 80.000,-- zu verhängen gewesen.

Für D sprechen – wie teilweise bereits zutreffend vom Erstsenat festgestellt – bedeutende mildernde Umstände, nämlich seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit, die Mitwirkung an

der Aufklärung der strafrelevanten Sachverhalte in Form der nachträglichen Abgabenerklärungen für 2001 und der nachträglich eingereichten Voranmeldungen für die strafrelevanten Monate des Jahres 2002, seine finanzielle Zwangslage im Tatzeitraum infolge seiner Spielsucht, welche ihn offenkundig zu seinem Fehlverhalten verleitet hatte, das abgelegte Geständnis, der Umstand, dass es hinsichtlich der von D geplanten Hinterziehungen für das Veranlagungsjahr 2000 beim bloßen Versuch geblieben ist.

Hinsichtlich der vom Erstsenat vermuteten teilweisen Schadensgutmachung durch die Beschlagnahme von Vermögenswerten ist anzumerken, dass vorderhand eine Beschlagnahme von Beweismitteln in einem Finanzstrafverfahren zu keiner Berechtigung des Fiskus führt, diese Beweismittel allenfalls zu verwerten. Der Erstsenat hatte bei seiner Formulierung aber möglicherweise an die Rechtsfigur einer Abschöpfung der Bereicherung iSd § 20 StGB gedacht, welche aber im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung gelangt. Waren allenfalls Vermögenswerte des D zur Begleichung seiner Abgabenschulden tatsächlich verwertet worden, hätte dies zwingend seinen Niederschlag am Abgabenkonto des Beschuldigten finden müssen. Dem Abgabenkonto des D sind jedoch derartige Entrichtungen nicht zu entnehmen, die strafrelevanten Verkürzungsbeträge haften entweder mit Ausnahme eines Betrages von € 5.673,48 (aufgrund von Saldozahlungen des Beschuldigten 2003 und 2004) unentrichtet aus, wobei zum Großteil aber die Einbringung ausgesetzt ist (Buchungsabfrage vom 18. September 2004). Als mildernd zu werten ist daher eine Schadensgutmachung im Ausmaß von € 5.673,48.

Als erschwerend zu werten ist – wie bereits vom Erstsenat festgestellt – der lange Tatzeitraum (bezüglich des fortgesetzten Deliktes einer Abgabenhinterziehung betreffend die Veranlagungsjahre 1994 bis 2000), verbunden mit einer Vielzahl weiterer deliktischer Angriffe (die Hinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG 2001 und 2002).

Die Gleichgültigkeit des D gegenüber seinen abgabenrechtlichen Pflichten bzw. sein hartnäckiges Verharren in seinem deliktischen Verhalten ergibt sich aus dem Umstand, dass er auch durch bereits massive Interventionen der Finanzstrafbehörde erster Instanz in Form einer Hausdurchsuchung und einer Einleitung eines Untersuchungsverfahrens gegen seine Person nicht davon abgehalten werden konnte, noch nachträglich für das Veranlagungsjahr 2000 falsche Steuererklärungen einzureichen. Eine solche Vorgangsweise gebietet an sich eine strenge Bestrafung, um den Beschuldigten von zukünftigen derartigen Fehlverhalten abzuhalten. Im Zweifel zu seinen Gunsten ist jedoch nicht auszuschließen, dass zumindest die Übergabe der falschen Informationen durch D an die Buchhalterin N, offenbar noch vor der

Hausdurchsuchung stattgefunden hat, wodurch sich der gegenständliche Vorwurf leicht abschwächt.

Auch der grundsätzlich gegebene generalpräventive Aspekt darf nicht aus den Augen verloren werden: So ist das Fehlverhalten des D, der aufgrund seiner Schuldenlast beschließt, für seine Gewinne und Umsätze keine Steuern zu zahlen und von seinen Schwarzeinkünften (verbunden mit öffentlichrechtlichen Unterstützungszahlungen) leben zu wollen, geradezu der deliktische Kernbereich, den der Gesetzgeber mit strengen Strafen bekämpfen will. Die zwar in dem ihr zugrunde liegenden Motiv gedanklich nachvollziehbare, offenbar nicht nur vereinzelt gewählte Verhaltensweise ist aus der Sicht des Fiskus in Anbetracht der daraus erwachsenden Abgabenausfälle und Ungleichheit der Steuerlast (gegenüber den abgabenredlichen Steuerpflichtigen) nicht tolerierbarer, sodass gerade auch bei derartigen Fällen mit entsprechenden Sanktionen vorzugehen ist, um andere Täter in der Situation des Beschuldigten von derartigen Finanzvergehen abzuhalten.

In der Gesamtschau wäre solcherart in der Gesamtschau eine Geldstrafe von rund € 50.000,-- angemessen, wovon aber unter Beachtung der schlechten Finanzlage des Beschuldigten aber ein weiterer umfangreicher Abschlag vorzunehmen ist, sodass sich in der Gesamtschau eine Geldstrafe von lediglich € 30.000,-- (das sind nur 17,35 % des Strafrahmens) als tat- und schuldangemessen erweist.

Obige Überlegungen gelten auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei nach ständiger Spruchpraxis für ungefähr € 7.000,-- bis € 8.000,-- an Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat zu verhängen wäre. Dabei ist anzumerken, dass der Umstand einer schlechten Finanzlage des zu Bestrafenden bei der Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe außer Acht zu lassen ist, weil ja eine solche gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Andererseits ist diese Ausmessung nach oben wiederum durch das mögliche Höchstmaß an Ersatzfreiheitsstrafe begrenzt, sodass in Abwägung der obigen Argumente die Ersatzfreiheitsstrafe mit lediglich neun Wochen festzusetzen war.

Mit seinem weitergehenden Ansinnen, insbesondere in Bezug auf eine Gewerbsmäßigkeit bei sämtlichen Fakten (bzw. Teilstücken) des dem Beschuldigten vorgeworfenen Fehlverhaltens, wird der Amtsbeauftragte auf die obigen Ausführungen verwiesen.

Die Vorschreibung von Verfahrenskosten im Ausmaß von € 1.370,-- entspricht der Bestimmung des § 185 Abs.1 lit. b FinStrG, wonach dem Beschuldigten bei Fällung des Strafgerkenntnisses anstatt pauschaler Kosten (§ 185 Abs.1 lit. a FinStrG) die den Finanzstrafbehörden erwachsenen tatsächlichen Barauslagen für Beweisaufnahmen und andere Verfahrensmaßnahmen (hier € 1.370,--, siehe Finanzstrafakt Bl. 54) aufzuerlegen sind.

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, 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, 27. Oktober 2004

Der Vorsitzende:

HR Dr. Richard Tannert

