

GZ. FSRV/0120-L/04

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 3 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Peter Binder sowie die Laienbeisitzer Dr. Ernst Grafenhofer und Ing. Josef Peterseil als weitere Mitglieder des Senates, in der Finanzstrafsache gegen GM wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Amtsbeauftragten vom 1. Oktober 2004 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 15. April 2004, StrNr. 046-2003/00451-001, nach der am 9. Juni 2005 in Anwesenheit des Beschuldigten, des Amtsbeauftragten AR Gottfried Haas sowie der Schriftührerin Elisabeth Rath durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung des Amtsbeauftragten wird **Folge** gegeben und das bekämpfte Erkenntnis des Spruchsenates in seinem Strafausspruch dahingehend abgeändert, dass die gemäß § 33 Abs.5 iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG zu verhängende **Geldstrafe** auf

**€ 12.000,--**

**(in Worten: Euro zwölftausend)**

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

## **fünfundvierzig Tage**

erhöht werden.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis vom 15. April 2004, SNr 2003/00451-001, hat das Finanzamt Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz durch den angeführten Spruchsenat GM in dem mit Bescheid vom 24. September 2003 gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG eingeleiteten Finanzstrafverfahren für schuldig erkannt, vorsätzlich im Amtsbereich des Finanzamtes Wels bzw. Linz unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht im Jahr 1999 betreffend das Veranlagungsjahr 1998

- 1) als Geschäftsführer der P-GesmbH Einnahmen aus Gewerbetrieb [gemeint: Umsätze] in Höhe von ATS 582.894,-- [tatsächlich brutto ATS 668.326,75, umgerechnet € 48.569,19; ergänze: nicht erklärt und dadurch eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von ATS 85.431,--, umgerechnet € 6.208,51, sowie]
- 2) als Abgabepflichtiger Einnahmen aus [dem unter der Firma „C-GesmbH“ geführten] Gewerbetrieb in Höhe von ATS 2.510.435,-- [umgerechnet € 182.440,42] nicht erklärt und dadurch eine Verkürzung an Umsatz- und Einkommensteuer in Höhe von insgesamt ATS 256.668,-- [umgerechnet € 18.652,79, nämlich USt ATS 141.197,-- + EST ATS 115.471,--] bewirkt

und dadurch (jeweils) Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß § 33 Abs. 5 [ergänze: iVm. § 21 Abs. 1 und 2] FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von € 10.000,-- verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von fünf Wochen ausgesprochen.

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

In seiner Begründung stellte der erkennende Senat auf Basis der durchgeführten Erhebungen im Wesentlichen fest, der einschlägig vorbestrafte Beschuldigte als Geschäftsführer der P-

GesmbH ist dafür verantwortlich gewesen, dass für im Zeitraum August bis November 1998 seitens der genannten P-GesmbH an die – in wirtschaftlicher Hinsicht dem GM zuzurechnende, in Gründung befindliche – „C-GesmbH“ erbrachte und am 25. November 1998 auch in Rechnung gestellte Leistungen die Erlöse [in Höhe von ATS 668.326,75] nicht in das den bei der Abgabenbehörde eingereichten Jahressteuerklärungen zugrunde liegende steuerliche Rechenwerk der P-GesmbH aufgenommen worden waren (Teilfaktum 1).

Weiters hat auch die erwähnte nie in das Firmenbuch eingetragene, steuerlich nicht erfasste und nicht über das Gründungsstadium hinausgetretene „C-GesmbH“ 1998 (dahinter stehend GM selbst) mehrere Aufträge durchgeführt, deren Erlöse im Ausmaß von ATS 2.510.435,-- letztlich dem Beschuldigten (als Einzelunternehmer) zuzurechnen waren, von diesem aber gegenüber dem Fiskus verheimlicht worden waren (Teilfaktum 2).

Zur Strafbemessung wurde ausgeführt, dass an Hand der vorliegenden Straferschwerungsgründe der drei einschlägigen Vorstrafen sowie der Tatbegehung über einen längeren Zeitraum, des Nichtvorliegens von Milderungsgründen und des oberen Strafrahmens in Höhe von € 49.722,60 eine Geldstrafe im Ausmaß von annähernd 20% des Rahmens, das seien gerundet € 10.000,--, sowie eine entsprechende Ersatzfreiheitsstrafe tat- und schuldangemessen erschienen.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die, ausdrücklich lediglich die Straffestsetzung (Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe) bekämpfende, fristgerechte Berufung des Amtsbeauftragten vom 1. Oktober 2004, wobei im Wesentlichen darin vorgebracht wurde, dass angesichts des durch das Zweifache des strafbestimmenden Wertbetrages vorgegebenen gesetzlichen Strafrahmens sowie der vorliegenden drei Vorstrafen des GM die ausgesprochene Geldstrafe zu niedrig bemessen worden sei.

#### ***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Vorweg ist zur Sache im Sinne des § 161 Abs. 1 FinStrG des gegenständlichen Rechtsmittelverfahrens festzuhalten, dass zum Zeitpunkt der (nunmehrigen) Berufungsentscheidung über die vorliegende Strafberufung der sowohl vom Amtsbeauftragten als auch vom Beschuldigten unangefochtene erstinstanzliche Schuldspruch bereits in Rechtskraft erwachsen ist (vgl. dazu VwGH vom 4. September 1992, 91/13/0021, ÖStZB 1993, 360 bzw. VwGH vom 19. Oktober 1995, 94/16/0123), sodass bei der dem

---

Unabhängigen Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz obliegenden Sachentscheidung nach der bezogenen Gesetzesstelle sowohl von dem im angeführten Schulterspruch enthaltenen Taten und insbesondere von den in der näheren Tatumschreibung angeführten Umständen und insbesondere auch von den genannten Abgabenverkürzungsbeträgen im Sinne des § 33 Abs. 3 FinStrG auszugehen ist (vgl. VwGH vom 29. Juni 1999, 98/14/0177, ÖStZB 1999, 710 bzw. UFS vom 13. November 2003, FSRV/0055-L/03).

Im Hinblick auf die vorstehenden Ausführungen ist es dennoch der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz nicht verwehrt, schon im Hinblick auf eventuelle (inhaltliche) Auswirkungen auf die nicht in Rechtskraft erwachsenen und (durch die Berufung) der (neuerlichen) Beurteilung durch die zuständige Berufungsbehörde obliegenden Bestandteile der Sachentscheidung, den ihr beispielsweise im Zuge der Vorlage einer bloßen Strafberufung zur Kenntnis gebrachten Sachverhalt einer eigenen, u. U. auch zu einer abweichenden Beurteilung führenden Überprüfung zu unterziehen, wenngleich auch allfällige von der rechtlichen Qualifikation der Erstbehörde abweichende Feststellungen in Folge der vorliegenden Teilrechtskraft keine Auswirkungen auf die (bereits) in Rechtskraft erwachsenen (Spruch-)Bestandteile der Erstentscheidung (hier: Schuldausspruch) zu entfalten vermögen.

Unter diesem Aspekt ist zum Teilstück 1 des angefochtenen Spruchsenatserkenntnisses (Hinterziehung von Umsatzsteuer durch die Nichterklärung von durch die P-GesmbH erzielten Umsätzen in Höhe von brutto ATS 668.326,75 für das Veranlagungsjahr 1998) festzuhalten, dass nach der Lage der Akten des Abgabenverfahrens zu StNr. 043/9490 über das Vermögen der P-GesmbH mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 26. November 1998, GZ. X, der Konkurs eröffnet worden war (Aufhebung: 4. August 2004) und damit der im Insolvenzverfahren gerichtlich bestellte Masseverwalter sowohl zum Zeitpunkt der (pflichtwidrigen) Nichteinreichung einer Umsatzsteuervoranmeldung für den Voranmeldungszeitraum November 1998 (§ 21 Abs. 1 UStG 1994) als auch zum Zeitpunkt der Einreichung der, die Ausgangsrechnung vom 25. November 1998 an die Firma „C-GesmbH“ (den Beschuldigten) in Höhe von brutto ATS 668.326,75 nicht beinhaltenden Jahresumsatzsteuererklärung für 1998 am 24. November 1999 (von der Abgabenbehörde gebucht am 21. Dezember 1999) nicht (mehr) der Beschuldigte, sondern vielmehr allein der Masseverwalter zur Einhaltung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bzw. zur Erstattung der entsprechenden Abgabenerklärungen verpflichtet war.

Somit kommt aber eine finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit des GM als Täter eines Finanzvergehens im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG nicht in der Qualifikation einer unmittelbaren Begehung, sondern – im Zusammenhang mit der Vorschrift des § 11 FinStrG, 2. Alternative, – nur in der Form der Bestimmungstäterschaft mittels Verheimlichung des strafrelevanten Geschäftsvorganges gegenüber dem Masseverwalter, in Frage.

Hinsichtlich des Verhältnisses zwischen dem hier einerseits durch die (vorsätzliche) Bestimmung des Masseverwalters zu der unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von einer dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldung für November 1998 bewirkten Umsatzsteuerverkürzung (Vorauszahlungen oder Gutschriften) begangenen Finanzvergehen nach §§ 33 Abs. 2 lit. a iVm. 11 2. Alt. FinStrG und dem, durch die vorsätzliche Bestimmung (des Masseverwalters) zu der durch die Abgabe einer unrichtigen Jahresumsatzsteuererklärung unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht mit dem identen Betrag bewirkten Umsatzsteuerverkürzung iSd. §§ 33 Abs. 1 iVm. 11 2. Alt. FinStrG zueinander bzw. hinsichtlich der rechtsdogmatischen Begründung des Ausschlusses der Bestrafung wegen der (vollendeten) Hinterziehung von Umsatzsteuervorauszahlungen (als mitbestrafte Vortat) bei nachfolgender Jahresumsatzsteuerhinterziehung, wird auf die diesbezügliche höchstgerichtliche Judikaturlinie (vergleiche z. B. OGH vom 21.11.1991, 14 Os 127/90 bzw. VwGH vom 11.11.1992, 92/13/0179) verwiesen.

Auf die Grundlagen für die im Zuge der verfahrensgegenständlichen Überprüfung bzw. gegebenenfalls neu durchzuführenden Strafzumessung hat diese Qualifikation bzw. Präzisierung der Täterschaftsform des Berufungsgegners keine Auswirkungen, da diese von einem identen strafbestimmenden Wertbetrag im Sinne des § 33 Abs. 5 FinStrG auszugehen hat.

Insgesamt ergibt sich somit – unverändert gegenüber dem Ersterkenntnis (vgl. Seite 4 oben) – aus den dem Berufungsgegner bzw. dem Beschuldigten anzulastenden Finanzvergehen und den Bestimmungen der §§ 33 Abs. 5 und 21 Abs. 1 und 2 FinStrG für die zu verhängende Geldstrafe ein oberer Strafrahmen in Höhe von ATS 684.200, -- bzw. € 49.722,75 und für die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG zwingend auszusprechende Ersatzfreiheitsstrafe eine gesetzliche Strafobergrenze von drei Monaten.

Gemäß § 23 Abs. 1 bis 3 FinStrG bildet neben den nicht schon die Strafdrohung bestimmenden Erschwerungs- und Milderungsgründen im Sinne der §§ 33 f Strafgesetzbuch

---

(StGB) und den für die Bemessung der Geldstrafe heranzuziehenden persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Täters, dessen Schuld die Grundlage für die Strafausmessung innerhalb des gesetzlich vorgegebenen Rahmens.

In Ergänzung zu den diesbezüglich auch im Berufungsverfahren für zutreffend zu erachtenden Feststellungen des Erstsenates (vgl. wiederum Seite 4 oben) hinsichtlich der in der Person des Beschuldigten gegebenen gesetzlichen Erschwerungsgründen im Sinne der § 33 Z. 1 und 2 StGB ist neben dem aus dem Akteninhalt hervorkommenden, bisher nicht als straferschwerend gewerteten Umstand, dass GM sich trotz der gegen ihn am 8. Februar 1999 ausgesprochenen Einleitung des (mit Strafverfügung vom 4. Juni 1999 wegen Finanzvergehen iSd. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG beendeten) Finanzstrafverfahrens zu StrNr. 046-1999/00082-001 nicht davon abhalten ließ, weitere Finanzvergehen zu begehen, in Bezug auf strafmildernde Umstände ins Treffen zu führen, dass sich der Beschuldigte, wie auch in der Berufungsverhandlung zum Ausdruck gekommen, zum Tatbegehungszeitpunkt in einer finanziellen bzw. wirtschaftlichen, in weiterer Folge zur Insolvenz der P-GesmbH führenden, Zwangslage befunden hat (vergleiche § 34 Abs. 1 Z. 10 StGB) sowie, dass aus nunmehriger Sicht die hier vorgeworfenen Taten schon längere Zeit zurückliegen bzw. der Beschuldigte sich seither in finanzstrafrechtlicher Hinsicht wohlverhalten hat (vgl. § 34 Abs. 1 Z. 18 StGB).

Weiters spricht für den Berufungsgegner noch, dass im Zweifel nicht ausgeschlossen werden kann, dass möglicherweise die vor der Abgabe der Jahressteuererklärungen eingetretene Insolvenz bzw. die durch die Bestellung des Masseverwalters erfolgte nahezu zwangsläufige Einschränkung der eigenen Handlungsfreiheit den Beschuldigten daran gehindert haben, seiner abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht in einigermaßen unverfänglicher Form, beispielsweise durch die Aufnahme der entsprechenden Umsätze in die Jahressteuererklärungen, zumindest im Nachhinein nachzukommen.

In gesamthafter Wertung all dieser Umstände erscheint – in weitgehender Teilung der Argumentation des Amtsbeauftragten – die vom Erstsenat im Ausmaß von lediglich annähernd einem Fünftel des Strafrahmens entsprechende verhängte Geldstrafe jedenfalls als zu niedrig, um dadurch den gesetzlichen Strafzwecken, nämlich der schuld- und täterentsprechenden Bestrafung finanzstrafrechtlichen Fehlverhaltens in einer Art und Weise, dass nicht nur der Täter, sondern vor allem auch die Allgemeinheit von der Begehung gleichartiger Finanzvergehen abgehalten wird, zum Durchbruch zu verhelfen. Selbst wenn durch das nunmehrige berufliche Umfeld des Beschuldigten (nicht selbständige Tätigkeit im Betrieb seiner Tochter) die ansonsten gebotene Spezialprävention nur mehr eingeschränkt zum

Tragen kommt, erfordern im Anlassfall sowohl tat- als auch die täterspezifische Erwägungen eine sich in der Höhe der Geld- bzw. Ersatzfreiheitsstrafe äußernde deutlichere bzw. höhere Sanktionierung, als dies im angefochtenen Erstbescheid vorgenommen wurde.

Nur die derzeitigen im Berufungsverfahren zu Tage getretenen persönlichen Verhältnisse und die angespannte finanzielle bzw. wirtschaftliche Lage des Beschuldigten sind Anlass dafür, dass zur Erreichung der oben angeführten Kriterien mit einer im Hinblick auf die Tatumstände an sich eher gering erscheinenden Erhöhung der Geldstrafe auf annähernd ein Viertel der Strafobergrenze das Auslangen gefunden werden konnte.

Die gleichen Überlegungen gelten für die zwingend für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe auszusprechenden Ersatzfreiheitsstrafe, wobei hier der wirtschaftliche Täterspekt gänzlich außer Ansatz zu bleiben hat (vgl. § 23 Abs. 3 FinStrG), bei der, ausgehend von dem Spannungsverhältnis zwischen der aus der allgemeinen Spruchpraxis ableitbaren (fiktiven) Proportionalität zwischen Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe, nämlich je ATS 100.000,-- ein Monat Ersatzfreiheitsstrafe, einerseits und der vom Gesetzgeber vorgesehenen maximalen Strafobergrenze iSd. § 20 Abs. 2 FinStrG andererseits, ein Strafausmaß in Höhe der Hälfte derselben ausreichend erscheint, um im Anlassfall den gesetzlichen Anforderungen an die Sanktionierung eines nach dem FinStrG inkriminierten Verhaltens durch die Finanzstrafbehörden Genüge zu tun.

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, 9. Juni 2005

Der Vorsitzende:

HR Dr. Richard Tannert