



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0083-L/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, Mag. Gerda Pramhas, in der Finanzstrafsache gegen ME, geb. X, Adresse, wegen des Finanzvergehens der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 iVm § 38 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 30. Juli 2004 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Linz vom 10. November 2003, SN A,

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid in seinem Ausspruch über die Strafe wie folgt abgeändert:

Die **Geldstrafe** wird gemäß §§ 33 Abs. 5 iVm 38 Abs. 1 mit **9.000,00 €** und die für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende **Ersatzfreiheitsstrafe** gemäß § 20 FinStrG mit **30 Tagen** festgesetzt.

Der Ausspruch über die Kosten des Finanzstrafverfahrens bleibt unverändert.

II. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (= Bw) ist seit Juli 1995 selbstständig tätig. Während er bis 1997 einen Videoverkauf und -verleih betrieb, ist er seit dem Jahr 1998 Inhaber eines Cafés und als Gastwirt tätig.

Im Jahr 2002 erfolgte eine die Jahre 1998 bis 2000 umfassende Aufzeichnungsprüfung, im Zuge derer u.a. erhebliche Aufzeichnungsmängel festgestellt wurden. Darüber hinaus ergab eine Geldrechnung, dass der Bw mit den erklärten Einnahmen seinen Lebensunterhalt nicht bestritten haben konnte (vgl. die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27. Februar 2002, Pkt. 1 zu AB-Nr. Y).

Mit einer am 27. Jänner 2003 vom Finanzamt Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz erlassenen Strafverfügung wurde der Bw schuldig erkannt, vorsätzlich und gewerbsmäßig durch die Nichtabgabe von Steuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung an Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 in Höhe von insgesamt 8.490,80 € (1998: 2.483,96 €; 1999: 3.473,47 €; 2000: 2.533,37 €) und an Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 in der Gesamthöhe von 6.768,75 € (1998: 1.344,45 €; 1999: 2.688,89 €; 2000: 2.735,41 €) dadurch bewirkt zu haben, dass er Umsätze von 36.336,42 € und die daraus resultierenden Gewinne nicht erklärt habe.

Er habe dadurch das Finanzvergehen der gewerblichen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1 iVm 38 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über ihn eine Geldstrafe von 7.000,00 € verhängt und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 40 Tagen festgesetzt. Die Kosten des Finanzstrafverfahrens wurden gemäß § 185 FinStrG pauschal mit 363,00 € bemessen.

Als mildernd wertete das Finanzamt bei der Strafbemessung die bisherige finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit, als erschwerend die Begehung über einen längeren Zeitraum.

In dem gegen diese Strafverfügung fristgerecht eingebrachten Einspruch, mit welchem die Strafverfügung außer Kraft gesetzt wurde, brachte der Bw vor, dass er gegen die Abgabenbescheide Berufung erhoben habe und diese daher noch nicht rechtskräftig seien. Er ersuche, diese Berufungserledigungen abzuwarten.

Nach Durchführung weiterer Erhebungen seitens der Finanzstrafbehörde erster Instanz und nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung erging am 10. November 2003, zugestellt am 2. Juli 2004, das nunmehr angefochtene Straferkenntnis.

Der Spruch des Straferkenntnisses ist hinsichtlich des vorgeworfenen Abgabenverkürzungsbetrages und der Kosten des Strafverfahrens ident mit der außer Kraft getretenen Strafverfügung, doch wurde über den Bw nunmehr eine Geldstrafe in Höhe von

12.000,00 € verhängt. Die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe festgesetzte Geldstrafe wurde unverändert mit 40 Tagen bemessen.

In der Begründung wurde zu den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen ausgeführt, dass der Bw seinen Angaben zufolge geschieden und für zwei Kinder sorgepflichtig sei. Sein durchschnittliches monatliches Einkommen betrage 1.100,00 €, die Höhe der Alimente belaufe sich auf 280,00 €. Er habe kein Vermögen, jedoch Verbindlichkeiten in Höhe von 40.000,00 €.

Laut Feststellungen der Betriebsprüfung sei täglich eine Aufstellung über sämtliche Bonierungen pro Produkt ausgedruckt worden. Auf Grund einer händisch geführten Strichliste sei die Anzahl der Portionen immer wieder korrigiert worden, doch sei diese Strichliste nicht aufbewahrt worden. Weiters müsse zwischen dem Abschluss vom 9. und 10. Jänner 1999 ein weiterer Tagesausdruck gemacht worden sein, da die letzten paar Zeilen auf dem Ausdruck vom 10. Jänner zu sehen seien. Warum diese nicht zu jenen vom 9. Jänner gepasst hätten, habe der Bw nicht erklären können. Darüber hinaus sei einmal monatlich eine Privatentnahme, gelegentlich auch eine Bareinlage im Kassabuch eingetragen worden, ohne dass dazu Belege existiert hätten. Vielfach seien Aufwendungen ohne Rechnungen, sondern nur auf Grund von Zahlscheinen, verbucht worden. In der betrieblichen Belegsammlung seien Rechnungen enthalten gewesen, die keinen Eingang in das Rechenwerk gefunden hätten. Der Wareneinkauf laut Wareneingangsbuch weiche von den entsprechenden Aufwandspositionen in der Gewinnermittlung zum Teil erheblich ab. Für einzelne Umsatzträger seien Rohaufschläge ermittelt worden, wobei zum Teil große Schwankungen feststellbar gewesen seien. Festgestellt worden sei auch, dass betriebliche Vorgänge, wie beispielsweise eine Versicherungsentschädigung nach einem Lokaleinbruch, eine Entschädigung der Gebietskrankenkasse oder ein Zuschuss der Stadt E in der Gewinnermittlung nicht erfasst worden seien.

Eine seitens der Betriebsprüfung vorgenommene Vermögensdeckungsrechnung habe selbst unter der Annahme, dass die sehr unglaubwürdigen Geldzuwendungen der Eltern anerkannt würden, für die Jahre 1999 und 2000 noch immer einen negativen Deckungsbetrag ergeben, nämlich -69.182,09 S für 1999 und -60.466,40 S für 2000. Auch für 1998 sei zu unterstellen, dass die errechneten Mittel (51.141,55 S) zur Deckung der laufenden Ausgaben nicht ausgereicht hätten.

Ausgehend von geschätzten, der Lebenserfahrung entsprechenden Lebenshaltungskosten von jährlich rund 150.000,00 S bzw. 12.500,00 S monatlich, wobei monatlich Alimente von 4.000,00 S zu bezahlen gewesen seien, habe die Betriebsprüfung Zuschätzungen von

100.000,00 S für 1998 und je 200.000,00 S für 1999 und 2000 vorgenommen (Pkt. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27. Februar 2002 zu AB-Nr. Y).

Im Zuge finanzstrafrechtlicher Erhebungen seien bei den Firmen C und GI die Erlöse für die Wettspiel und Dartautomaten erhoben worden. Die von diesen Firmen bekannt gegebenen Gewinnauszahlungen ergäben ebenfalls eine Differenz zu den erklärten Einnahmen.

Der Beschuldigte habe die angeführten Einnahmen vorsätzlich nicht erklärt, wobei es ihm darauf angekommen sei, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Der Beschuldigte habe sich zu dem ihm angelasteten Finanzvergehen für nicht schuldig bekannt und im Wesentlichen ausgeführt, dass er in den Prüfungsjahren erhebliche Spielgewinne gemacht habe, die ihm zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes gedient hätten. Weiters habe er Schmuckstücke verkauft. Die Schankanlage sei des Öfteren defekt gewesen, weshalb er die Bonierungen wiederholt habe korrigieren müssen. Weder die Differenzen bei den Wett- und Dartautomaten noch die Differenzen beim Wareneinkauf habe der Beschuldigte aufklären können.

Bei den bei den Automatenerlösen festgestellten Differenzen sei offenkundig, dass Umsätze nicht erklärt worden seien. Die Abweichungen bei den erklärten Rohaufschlägen und der unrichtige Wareneinkauf zeigten ebenfalls, dass Schwarzumsätze getätigt worden seien. Bei Durchsicht des privaten Bankkontos sei weiters festgestellt worden, dass dort betriebliche Erlöse gebucht und in der Gewinnermittlung nicht erfasst worden seien. Auch der Umstand, dass Bonierungen storniert worden seien, zeige, dass Grundaufzeichnungen verfälscht werden sollten. Es wäre am Bw gelegen gewesen, die wegen des angeblich oftmaligen Defektes der Schankanlage zusätzlich geführten Strichlisten aufzubewahren. Die genannten Umstände würden noch durch die dargestellte Berechnung betreffend die zur Verfügung stehenden Geldmittel untermauert. Die sich dabei ergebenden Differenzen seien die einzigen gewesen, die der Bw versucht habe, aufzuklären. Diese Differenzen mit Spielgewinnen zu erklären, sei jedoch unglaublich, da es jeder Lebenserfahrung widerspreche, dass jemand Jahre lang bei Glückspielen nur Gewinne erziele. Auch das vom Bw vorgelegte Bankkonto, das im gesamten Prüfungszeitraum überzogen gewesen sei, habe dieses Vorbringen nicht stützen können. Unter Darstellung einzelner Ein- und Auszahlungen untermauerte die Erstbehörde ihre Feststellung, dass von erheblichen Spielgewinnen keine Rede sein könne.

Zur subjektiven Tatseite führte die Finanzstrafbehörde Linz aus, dass sich durch das Nichterklären von Umsätzen und Gewinnen das vorsätzliche Handeln aus der Tat selbst

ergebe. Der Beschuldigte habe die nicht erklärten Einnahmen offenbar für die Bestreitung des Lebensunterhaltes verwendet, sodass gewerbsmäßiges Handeln vorliege.

Bei der Strafbemessung wurden - neben der Bedachtnahme auf die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw - die bisherige finanzstrafrechtliche Unbescholteneit, welche allerdings durch eine gerichtliche Vorstrafe relativiert werde, als mildernd, die Begehung durch einen längeren Zeitraum als erschwerend gewertet.

Insbesondere wurde darauf hingewiesen, dass der Bw sich äußerst uneinsichtig gezeigt habe, weshalb es aus spezialpräventiven Gründen einer empfindlichen Strafe bedurft habe, um ihn vor einer weiteren Begehung abzuhalten.

Die gegen dieses Erkenntnis fristgerecht eingebrachte Berufung richtet sich ausschließlich gegen die Strafhöhe. Die Berufungen gegen die Einkommensteuervorschreibungen seien abgewiesen worden, sodass ersucht werde, die Geldstrafe wieder in der ursprünglichen Höhe von 7.000,00 € zu verhängen. Der Bw sei finanzstrafrechtlich unbescholtener, sodass er um eine diesen Umstand berücksichtigende Strafhöhe ersuche. Darüber hinaus sei eine Rücksichtnahme auf spezialpräventive Überlegungen nicht mehr erforderlich, da er seinen Betrieb per 1. September einstellen werde. Er habe auch nicht vor, in nächster Zeit wiederum einen Gewerbebetrieb – insbesondere keinen Gastgewerbebetrieb – zu eröffnen. Im Übrigen weise er darauf hin, dass er bemüht sei, nicht nur den Strafbetrag, sondern auch die vorgeschriebenen Abgabenbeträge zu begleichen. Er ersuche daher, auch auf diese Schadensgutmachung Rücksicht zu nehmen.

Mit Ergänzungersuchen vom 27. Oktober 2005 wurde dem Bw vorgehalten, dass seinem Vorbringen, seinen Betrieb mit 1. September 2004 einzustellen zu wollen, entgegen stehe, dass auf seinem Abgabenkonto laufende Umsatzsteuerbuchungen aufschienen und Finanzamtserhebungen ergeben hätten, dass er am 1. Oktober 2005 ein neues Lokal in E eröffnet habe.

Mit Eingabe vom 2. November 2005 teilte der Bw dazu mit, dass er im Sommer 2004 beabsichtigt habe, sein Lokal an seine Kellnerin zu verkaufen. Dieser Verkauf sei jedoch nicht zu Stande gekommen, da diverse Banken für die Bereitstellung eines Kredites einen Bürgen verlangt hätten, der aber nicht vorhanden gewesen sei. Am 30. Juni diesen Jahres habe er das Lokal verkauft und sei danach drei Monate lang beim Arbeitsmarktservice gemeldet gewesen. Das neue Lokal habe er mit 1. Oktober 2005 deswegen erworben, weil er kaum Aufwendungen gehabt habe.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass der Schulterspruch der Finanzstrafbehörde erster Instanz mangels Bekämpfung in (Teil)Rechtskraft erwachsen ist. Gegenstand des nunmehrigen Berufungsverfahrens ist daher nur noch die Strafbemessung. Die im bekämpften Straferkenntnis vom 10. November 2003 angeführten Tatumstände und Verkürzungsbeträge sind daher auch für das gegenständliche Berufungsverfahren heranzuziehen.

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

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Nach § 38 Abs. 1 FinStrG ist aber mit Geldstrafe bis zum Dreifachen des Betrages, nach dem sich sonst die Strafdrohung richtet, zu bestrafen, wer eine Abgabenhinterziehung begeht, wobei es ihm darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (gewerbsmäßige Begehung).

Die Strafbemessung innerhalb des gesetzlichen Rahmens ist – unter Heranziehung und Abwägung der genannten Strafbemessungsgründe – eine Ermessensentscheidung, wobei die Strafe einerseits den Täter von der Begehung weiterer strafbarer Handlungen abhalten und andererseits einer künftigen Begehung von Finanzvergehen durch andere entgegen wirken sollte.

Bei den dem Bw vorgeworfenen Finanzvergehen beträgt der dafür gesetzlich vorgesehene höchstmögliche Strafrahmen daher 45.778,65 €. Mit Verhängung der bekämpften Geldstrafe in Höhe von 12.000,00 € wurde dieser Strafrahmen zu rund 26 % ausgeschöpft.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz berücksichtigte bei der Strafbemessung neben den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen laut den Angaben des Bw die finanzstrafrechtliche, durch eine gerichtliche Vorstrafe relativierte Unbescholtenheit als mildernd sowie die Begehung durch einen längeren Zeitraum als erschwerend. In die Strafbemessung floss weiters der Umstand ein, dass der Bw sich äußerst uneinsichtig gezeigt habe, weshalb es aus spezialpräventiven Gründen einer empfindlichen Strafe bedurft habe.

Dem Vorbringen des Bw, er werde Schadensgutmachung leisten, kommt Berechtigung zu. Das Finanzamt gewährte dem Bw zur Abstattung seiner Abgabenverbindlichkeiten Ratenzahlungen, welche der Bw eingehalten und somit die strafgegenständlichen Abgabenbeträge zur Gänze entrichtet hat.

Die Prognose des Bw, seinen Betrieb zum 1. September 2004 einstellen und in nächster Zeit keinen (Gast)Gewerbebetrieb mehr eröffnen zu wollen, sodass spezialpräventive Überlegungen nicht mehr nötig seien, ist nicht eingetroffen. Die Information des Finanzamtes, der Bw habe mit 1. Oktober 2005 ein neues Lokal eröffnet, wurde durch ihn bestätigt.

Damit hatten in die Strafbemessung aber nicht nur generalpräventive Überlegungen, nämlich ein berechtigtes Interesse der Allgemeinheit, der Begehung strafbarer Handlungen durch andere entgegen zu wirken, einzufließen, sondern trug die Erstbehörde - zu Recht - auch spezialpräventiven Überlegungen Rechnung.

Zu dem vom Finanzamt herangezogenen Milderungsgrund der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit, welche durch eine gerichtliche Verurteilung – nämlich des Vergehens des Glückspiels nach § 168 Abs. 1 StGB – relativiert werde, ist anzumerken, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits mit Erkenntnis vom 28. November 1952, ZI. 2222/51, ausgesprochen hat, dass auch eine Verurteilung wegen eines Verstoßes gegen das Bedarfsdeckungsgesetz den Strafmilderungsgrund der Unbescholtenheit ausschließt.

Ob bzw. welche Vorstrafen nach § 23 Abs. 2 iVm § 33 Z 2 StGB als erschwerend zu berücksichtigen sind, richtet sich nach § 71 StGB. Danach beruhen mit Strafe bedrohte Handlungen auf der gleichen schädlichen Neigung, wenn sie gegen dasselbe Rechtsgut gerichtet oder auf gleichartige verwerfliche Beweggründe oder auf den gleichen Charaktermangel zurückzuführen sind. Die Annahme, dass eine strafbare Handlung gegen fremdes Vermögen – wie beispielsweise § 168 StGB – auf der gleichen schädlichen Neigung beruht wie die dem Bw nunmehr angelasteten Finanzvergehen, ist daher zulässig, sodass die Heranziehung derartiger Vorstrafen als erschwerend unbedenklich ist (vgl. OGH vom 23. März 1995, 12 Os 21/95). Zwar trifft zu, dass der Bw finanzstrafrechtlich unbescholten ist, doch rechtfertigt dieser Umstand alleine nicht die Annahme eines Milderungsgrundes.

Demnach kommt dem Bw somit nicht der – wenn auch vom Finanzamt nur als geringfügig ins Gewicht fallend gewertete – Milderungsgrund der Unbescholtenheit zu Gute, sondern ist im Gegenteil zu seinen Lasten eine Vorstrafe als weiterer Erschwerungsgrund festzustellen.

Dem gegenüber erachtete die Erstbehörde die Uneinsichtigkeit des Bw zu Recht als erschwerend, da eine solche als psychologisches Hemmnis einer Resozialisierung entgegen

wirkt und durch ein erhöhtes Strafmaß ausgeglichen werden muss (vgl. OGH vom 4. Juni 1987, 13 Os 61/87).

Insgesamt betrachtet vermögen die zusätzlich in die Strafbemessung einfließenden Aspekte der Uneinsichtigkeit des Bw und einer damit verbundenen stärkeren Gewichtung des Aspektes der Spezialprävention sowie das Vorliegen einer gerichtlichen Vorstrafe und der Wegfall des Milderungsgrundes der Unbescholtenseit keinesfalls eine Herabsetzung der Geldstrafe auf das ursprüngliche Ausmaß von 7.000,00 € zu rechtfertigen.

Allerdings stellt die vollständige Schadensgutmachung einen gewichtigen Milderungsgrund dar, sodass andererseits auch eine Erhöhung der Geldstrafe um rund 40 % auf 12.000,00 € nach dem Dafürhalten der Rechtsmittelbehörde nicht gerechtfertigt ist.

In Anbetracht der Strafzumessungsgründe und unter Berücksichtigung der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse erscheint eine Geldstrafe von 9.000,00 € (das sind rund 20 % des höchstmöglichen Strafrahmens) als ausreichend und angemessen.

Nach § 20 Abs. 2 FinStrG ist, wenn zur Ahndung des Finanzvergehens der Einzelbeamte zuständig ist, das Höchstausmaß der Ersatzfreiheitsstrafe mit sechs Wochen begrenzt.

Für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe erachtet die Rechtsmittelbehörde unter Berücksichtigung der dargestellten Strafzumessungsgründe und im Sinne obiger Überlegungen eine Reduktion der Ersatzfreiheitsstrafe im selben Ausmaß wie die Geldstrafe – nämlich um ein Viertel – auf nunmehr 30 Tage für gerechtfertigt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 8. November 2005