



## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Klagenfurt 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied Mag. Hannes Prosen sowie die Laienbeisitzer Dr. Kurt Dellisch und Dir. Heinrich Jäger als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Z wegen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 und 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Amtsbeauftragten vom 17. Juni 2004 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Klagenfurt als Organ des Finanzamtes Villach (nunmehr Spittal Villach) vom 18. März 2004, Str.Nr. 2002/00215-001, nach der am 13. Dezember 2004 in Abwesenheit der Beschuldigten, jedoch in Anwesenheit des Amtsbeauftragten sowie der Schriftführerin FOI Claudia Orasch durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

**I.** Der Berufung des Amtsbeauftragten wird **teilweise Folge** gegeben und das angefochtene erstinstanzliche Erkenntnis dahingehend abgeändert, dass es zu lauten hat:

**I.1.** Z ist schuldig, sie hat im Amtsbereich des Finanzamtes Villach (nunmehr Spittal Villach) als Abgabepflichtige vorsätzlich

a.) unter Verletzung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in den Jahren 2000 bis 2002 betreffend die Veranlagungsjahre 1998 bis 2000 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in

Höhe von S 57.000,00 (1998: S 12.000,-- + 1999: S 30.000,-- + 2000: S 15.000,--) und an Einkommensteuer in Höhe von S 116.300,-- (1998: S 25.600,-- + 1999: S 48.860,-- + 2000: S 41.840,--) bewirkt, indem sie in ihren steuerlichen Rechenwerken betreffend ihre Gastwirtschaften Erlöse im Ausmaß von S 80.000,-- (1998), S 175.000,-- (1999) und S 125.000,-- (2000) verheimlicht hat, wodurch obgenannte bescheidmäßig festzusetzende Abgaben in genannter Höhe zu niedrig festgesetzt worden sind, sowie

b.) unter Verletzung ihrer Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer betreffend die Voranmeldungszeiträume März, Mai, Oktober 2000, September, Oktober und November 2001 in Höhe von insgesamt S 132.952,-- (03/00 S 25.454,--, 05/00 S 25.454,--, 10/00 S 25.454,--, 09/01 S 29.236,--, 10/01 S 4.083,--, 11/01 S 23.271,--) bewirkt, indem sie keine (März, Mai, Oktober 2000, Oktober, November 2001) oder zu geringe (September 2001) Zahllasten entrichtet hat, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Sie hat hiedurch die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG [Faktum a.)] bzw. nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG [Faktum b.)] begangen, weshalb über sie gemäß §§ 33 Abs. 5 iVm. § 21 Abs.1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** von

**€ 8.000,--**

**(in Worten: Euro achttausend)**

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

**fünf Wochen**

verhängt wird.

Die Beschuldigte hat gemäß § 185 Abs.1 lit. a FinStrG pauschale Verfahrenskosten in Höhe von € 363,-- und für den Fall des Vollzuges der Ersatzfreiheitsstrafe dessen Kosten, welche mit gesondertem Bescheid vorgeschrieben werden würden, zu ersetzen.

**I.2.** Das gegen die Beschuldigte überdies durch das Finanzamt Villach als Finanzstrafbehörde erster Instanz zu StrNr. 2002/00215-001 wegen des Verdachtes, sie habe auch betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner, Februar, April, Juni, Juli, August, September, November, Dezember 2000, sowie Juli 2001 Vorauszahlungen an Umsatzsteuer gemäß § 33 Abs.2 lit. a FinStrG hinterzogen, eingeleitete Finanzstrafverfahren wird gemäß §§ 82 Abs.3 lit. c erste Alternative, 136, 157 FinStrG eingestellt.

**II.** Im Übrigen wird das weitere Begehren des Amtsbeauftragten (hinsichtlich eines Schuldspruches in der vollen Höhe der Zuschätzungen anlässlich der Betriebsprüfung im Jahre 2002 zu ABNr. 102055/02) als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Klagenfurt als Organ des Finanzamtes Villach (nunmehr: Spittal Villach) als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 18. März 2004 war die Beschuldigte Z schuldig gesprochen worden, sie habe im Amtsbereich des Finanzamtes Villach als selbständig erwerbstätige Gastwirtin

1. fahrlässig durch Nichterklärung von Betriebseinnahmen der Jahre 1998 bis 2000 eine Verkürzung bescheidmäßig festzusetzender Abgaben betreffend dieser Veranlagungsjahre, nämlich an Umsatzsteuer in der Höhe von insgesamt S 169.982,21 und an Einkommensteuer in der Höhe von insgesamt S 269.596,-- bewirkt, sowie weiters

2. vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer betreffend die Monate März, Mai 2000, Juli, August, September, Oktober und November 2001 in Höhe von insgesamt (teilweise umgerechnet) € 11.927,-- bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten

und hiedurch die Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG (zu Faktum 1.) und der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (zu Faktum 2.) begangen, weshalb über sie nach den Strafsätzen der §§ 33 Abs. 5, 34 Abs. 4 iVm § 21 [Abs. 1 und 2] FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 2.800,-- und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von 14 Tagen verhängt worden war.

An Verfahrenskosten wurden der Beschuldigten gemäß § 185 FinStrG € 280,-- auferlegt.

Hinsichtlich (angeblicher) Anschuldigungen, Z habe unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer für 1998 und 2001 in der Höhe von insgesamt € 7.524,11 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, wurde das Finanzstrafverfahren eingestellt.

In seiner Begründung führte der Erstsenaat aus, die Beschuldigte sei ausgebildete Kindergärtnerin und habe über Betreiben ihres damaligen Ehemannes, von dem sie mittlerweile geschieden sei, um die Konzession zur Führung eines Gastlokales im Nachsichtsweg angesucht, da sie auf Grund ihrer Mitarbeit im Gastbetrieb ihrer Eltern über

genügend Praxiserfahrung verfügte. Nach der 1997 oder 1998 erfolgten Scheidung führte sie den im Jahre 1996 eröffneten Gastbetrieb alleine.

Die Grundaufzeichnungen und die Grundlagen für die Gewinnermittlung wären von ihr erstellt und einer selbständigen Buchhalterin zur Aufbuchung übergeben worden, die an Hand der Unterlagen die fälligen Umsatzsteuervorauszahlungen berechnete und die entsprechend ausgefüllten Erlagscheine der Beschuldigten übergab. Dass ihre Aufzeichnungen mangelhaft und die Art der Gewinnermittlung zum Teil unzulässig war, habe Z erst im Zuge eines finanzbehördlichen Prüfungsverfahrens zur Kenntnis genommen. Über Anweisung des Steuerberaters habe die Buchhalterin aufgrund der mangelhaften Unterlagen die Gewinnermittlung kalkulatorisch vorgenommen.

Wegen finanzieller Schwierigkeiten habe Z die ihr bekannt gegebenen Umsatzsteuervorauszahlungen für die Voranmeldungszeiträume März, Mai 2000, Juli bis November 2001 nicht entrichtet. Damit habe sie zugestanden, in Kenntnis ihrer Verpflichtung Steuervorauszahlungen nicht überwiesen zu haben, woraus wiederum der Schluss zu ziehen sei, dass sie eine dadurch bewirkte Verkürzung nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat.

Hinsichtlich der unvollständigen Erklärung der Betriebseinnahmen könne Z angesichts ihrer mangelnden Erfahrungen in abgaberechtlichen Belangen mit der für ein Strafverfahren erforderlichen Sicherheit zumindest bedingter Vorsatz nicht unterstellt werden, doch müsse ihr Fahrlässigkeit vorgeworfen werden.

Bei der Strafausmessung ging der Erstsenaat bezüglich der Geldstrafe von einer Höchstgrenze von € 43.799,73 aus, wobei er als mildernd die bisherige finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit und das Geständnis der Beschuldigten, als erschwerend keinen Umstand wertete. In Anbetracht der finanziell beengten Situation der Beschuldigten, welche arbeitslos sei und für zwei Kinder zu sorgen habe, sei die Geldstrafe von € 2.800,-- sowie eine Ersatzfreiheitsstrafe von 14 Tagen tat- und tätergerecht.

Mit Schriftsatz vom 17. Juni 2004 hat der Amtsbeauftragte gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates Berufung erhoben, wobei er eine Überprüfung der Qualifizierung des Fehlverhaltens der Beschuldigten in Bezug auf die Erlösverheimlichungen betreffend die Veranlagungsjahre 1998 bis 2000 als lediglich fahrlässige Abgabenverkürzungen, der

Einstellung des Verfahrens, sowie der Strafausmessung forderte und im Wesentlichen ausführte:

Die Beschuldigte wäre für die Führung der Grundaufzeichnungen allein verantwortlich gewesen und habe der Buchhalterin für die Rohaufschlagskalkulationen veraltete Preislisten zur Verfügung gestellt, weshalb sie zumindest bedingt vorsätzlich gehandelt habe. Laut eigenen Angaben habe sie sehr wohl eine Registrierkasse eine Zeit lang in Verwendung gehabt. In Anbetracht der praktischen Erfahrungen, zumal der Mithilfe im elterlichen Gastronomiebetrieb, habe Z durch die Außerachtlassung ihrer abgabenrechtlichen Obliegenheiten jedenfalls die Verkürzung von Abgaben in Kauf genommen; dies gelte auch für die Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen, sodass der Verfahrenseinstellung keine Berechtigung zukomme.

Tatsächlich hätte der Erstsenaat als erschwerend die Vorstrafe der Beschuldigten, das Zusammentreffen zweier Straftatbestände und den längeren Deliktzeitraum werten müssen, weshalb – so die erkennbare Intention des Amtsbeauftragten – eine Erhöhung der Strafsanktionen erforderlich wäre.

Eine Berufung der Beschuldigten liegt nicht vor. Auch hat sich die Beschuldigte, welche mit Schreiben vom 17. Juni 2004 über die Berufung des Amtsbeauftragten in Kenntnis gesetzt worden ist (Finanzstrafakt Bl. 71), zu diesem Rechtsmittel nicht geäußert.

Zu der mündlichen Verhandlung des Berufungssenates am 13. Dezember 2004 ist die Beschuldigte trotz ordnungsgemäßer Ladung nicht erschienen, weshalb gemäß §§ 126 iVm 157 FinStrG in ihrer Abwesenheit verhandelt wurde.

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

Der Berufung des Amtsbeauftragten kommt teilweise Berechtigung zu:

Gemäß § 21 Abs. 1 lit. a UStG 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum der 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.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält. Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn selbst zu berechnende Abgaben (hier: Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet werden.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht, beispielsweise in dem er in Steuererklärungen entsprechende Erlöse entgegen der Bestimmung des § 119 Bundesabgabenordnung verheimlicht, eine Abgabenverkürzung, nämlich eine zu niedrige Festsetzung bescheidmäßig festzusetzender Abgaben wie Umsatz- und Einkommensteuer, bewirkt.

Lediglich eine fahrlässige Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG hat jedoch derjenige zu verantworten, der die in § 33 Abs. 1 leg.cit. bezeichnete Tat fahrlässig begeht.

Fahrlässig handelt gemäß § 8 Abs. 2 FinStrG derjenige, der die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt aber auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

Bedingt vorsätzlich handelt nach § 8 Abs. 1 FinStrG bereits derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, wobei es genügt, 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, bei dem das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Nach gegebener Aktenlage hatte also betreffend die Veranlagungsjahre 1998, 1999 und 2000 die Zeugin S die steuerlichen Bemessungsgrundlagen bezüglich der ein Cafe betreibenden Beschuldigten Z zu ermitteln, wobei Letztere im Jahre 1998 der Buchhalterin immerhin noch Erlösaufzeichnungen und Wareneinkaufsrechnungen zur Verfügung stellte.

Ab einschließlich 1999 stellte Z aber keine Erlösaufzeichnungen mehr zur Verfügung, weshalb die Buchhalterin gezwungen war, die Erlöse auf Basis der Eingangsrechnungen anhand von Rohaufschlägen zu schätzen. Welche Rohaufschläge die Unternehmerin in Ansatz gebracht hatte, konnte S anhand der Preisliste erkennen, weshalb dieser Preisliste zur Erlösermittlung besondere Bedeutung zugekommen ist.

Obwohl die Beschuldigte von der Buchhalterin mehrmals gebeten wurde, im Falle von Preisänderungen auch aktuelle Preislisten zur Verfügung zu stellen, geschah dies nicht und erklärte die Beschuldigte jeweils "es gibt keine Neue" (Zeugenaussage der S am 29. April 2003, Finanzstrafakt Bl. 39).

In der Verhandlung vor dem Spruchsenat hat die Zeugin S ihre bisherige Darstellung dahingehend abgeändert, dass sie die Beschuldigte erst seit Sommer 1999 kenne und die Hochrechnung anhand der Einkaufsrechnungen erst ab 2000 stattgefunden habe (Finanzstrafakt Bl. 57 verso).

Dem Vorbringen steht jedoch entgegen die eigene Darstellung der Beschuldigten vor dem Ersten Senat, wenn diese ausführt, sie habe sich in den Jahren 1997/1998 an P gewandt, welcher Frau S, eine gewerbliche Buchhalterin, beauftragt habe, die Buchhaltung zu führen (Finanzstrafakt Bl. 57 verso).

Damit übereinstimmend auch die für die Beschuldigte durch ihren Verteidiger am 14. April 2003 abgegebene Einlassung, in welcher der Verteidiger der Beschuldigten wie folgt ausführt: Die Buchhaltung der Z sei im gegenständlichen Zeitraum von einer selbständigen Buchhalterin, einer gewissen S, erstellt worden. Diese Buchhalterin habe für sämtliche Umsätze Rohaufschlagskalkulationen durchgeführt. Da jedoch bei dieser Kalkulation eine veraltete Preisliste verwendet wurde, sei es im Zuge der Betriebsprüfung zu diesen Differenzen gekommen. Die Beschuldigte war mit Grundaufzeichnungen eher ungenau, so dass diese Kalkulationsrechnungen durchgeführt wurden (Finanzstrafakt Bl. 33).

Eine Einsichtnahme in den Umsatzsteuerakt betreffend die Beschuldigte zu StNr. 489/1166, Finanzamt Spittal Villach, zeigt, dass tatsächlich die Umsatzsteuervoranmeldungen für die



Kalendermonate August, Oktober, Dezember 1996, August 1997, Jänner, Februar, März 1999 dieselbe Handschrift aufweisen.

In Würdigung dieser Beweislage geht daher der Berufungssenat davon aus, dass tatsächlich die erste Zeugenaussage der S am 29. April 2003 und nicht ihr modifiziertes Vorbringen vor dem Erstsensat der Wahrheit entsprochen hat.

Es bedarf keines steuerlichen Fachwissen, zu erkennen, dass im Falle des Nichtvorlegens der Erlösaufzeichnungen und den eben aus diesem Grunde für eine Berechnung der Umsätze anhand der Wareneinkäufe von der Buchhalterin geforderten aktuellen Preislisten die Berechnungen im steuerlichen Rechenwerk unrichtige, nämlich zu niedrige Ergebnisse zeitigen müssen, wenn tatsächlich nur veraltete und daher zu niedrige Preislisten übergeben werden.

Bereits dieser Sachverhalt indiziert eine gewollte Vorgangsweise, welche noch ihre Bestätigung darin findet, dass die andrängende Buchhalterin von der Beschuldigten über die Existenz neuer Preise bzw. Preislisten mehrmals ausdrücklich belogen worden ist.

Unzweifelhaft hat daher Z in diesem Zusammenhang mit dem Tatplan gehandelt, durch Täuschung ihrer Buchhalterin über das Vorliegen neuer Preislisten geringere Kalkulationen und damit unrichtige Abgabenerklärungen zu erzeugen.

Tatsächlich wurden auf solcher Art unrichtige Umsatz- und Einkommensteuererklärungen betreffend die Veranlagungsjahre 1998 am 31. Jänner 2000, am 26. April 2001 und am 28. Februar 2002 beim Finanzamt Villach eingereicht und antragsgemäß auch am 8. bzw. 10. Februar 2000, am 7. Mai 2001 und am 5. März 2002 zu niedrige Abgabenbescheide erlassen (Buchungsabfrage vom 22. November 2002, Finanzstrafakt Bl. 21 ff).

Anlässlich der am 10. Juni 2002 begonnenen Betriebsprüfung war das steuerliche Rechenwerk der Beschuldigten überprüft worden. Dabei waren im Rahmen einer Nachkalkulation für 1998 S 80.000,-- (10 %) + S 80.000,-- (20 %), für 1999 S 100.000,-- (10 %) + S 250.000,-- (20 %), sowie für 2000 S 200.000,-- (10 %) + S 50.000,-- (20 %) an Umsätzen hinzugerechnet worden (siehe BP-Bericht vom 4. November 2002, ABNr. 102055/02, TZ 16).

Wenngleich von Seite der Beschuldigten gegen die Höhe dieser Hinzurechnungen auch für Zwecke des Finanzstrafverfahrens keine Einwände erhoben worden sind, verbleibt der Umstand, dass trotz Anforderung durch den Berufungssenat diesem der Arbeitsbogen des Betriebsprüfers nicht vorgelegt werden konnte.

Um daher jedenfalls allfällige Unwägbarkeiten und Zweifel zu Gunsten für die Beschuldigte bei der Berechnung der strafbestimmenden Wertbeträge auszuschließen, nimmt der Berufungssenat in freier Beweiswürdigung von diesen Hinzurechnungen einen Abschlag von 50 % vor. Solcherart ergeben sich daher – unter der Annahme des Tatplanes des Beschuldigten, durch ihr Verhalten Einkommensteuer im Höchstausmaß zu verkürzen – von Z vorsätzlich herbeigeführte Verkürzungen an Umsatzsteuer im Ausmaß von S 12.000,-- (1998)+ S 30.000,-- (1999) + S 15.000,-- (2000) sowie an Einkommensteuer im Ausmaß von S 25.600,-- (1998) + S 48.860,-- (1999) + S 41.840,-- (2000).

Hinsichtlich dieser Beträge hat die Beschuldigte daher tatsächlich eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

Hinsichtlich von Z im strafrelevanten Zeitraum erwirkter Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen ist auszuführen:

Die Umsatzsteuervorauszahlung betreffend März 2000 ist am 15. Mai 2000 fällig gewesen. Bis zu diesem Zeitpunkt wurde von Z jedoch weder eine Vorauszahlung entrichtet noch die diesbezügliche Voranmeldung beim Finanzamt eingereicht (Buchungsabfrage vom 29. September 2004, genannter Umsatzsteuerakt). Aus diesem Grunde setzte daher die Abgabenbehörde die Zahllast gemäß § 184 BAO im Schätzungswege mit S 12.000,-- fest (Veranlagungsakt, Veranlagung 2000, Buchungsabfrage vom 29. September 2004).

Gleiches gilt auch für die Vorauszahlung an Umsatzsteuer betreffend Mai 2000, welche am 17. Juli 2000 fällig gewesen ist (Veranlagungsakt, Veranlagung 2000, Buchungsabfrage vom 29. September 2004).

Die Umsatzsteuervorauszahlung betreffend Oktober 2000 ist am 15. Dezember 2000 fällig gewesen, eine Entrichtung bzw. die Einreichung einer Voranmeldung bis zu diesem Zeitpunkt ist jedoch unterblieben (Umsatzsteuerakt, Buchungsabfrage vom 29. September 2004).

Eine – siehe oben – aufgrund der unrichtigen Kalkulation der Buchhalterin S bereits reduzierte Umsatzsteuerjahreserklärung für 2000 ist am 5. März 2002 gebucht worden und ergab eine Umsatzsteuer betreffend die Monate Jänner bis Dezember 2000 in Höhe von jedenfalls S 154.380,-- (siehe auch die Umsatzsteuererklärung im Veranlagungsakt, Veranlagung 2000).

In freier Beweiswürdigung wird die Differenz zwischen den von der Beschuldigten betreffend die Monate Jänner, Februar, April, Juni bis September, November und Dezember 2000

angegebenen Zahllasten bzw. der angegebenen Gutschrift (Juni 2000) und dem offen gelegten Gesamtbetrag in Höhe von S 76.372,-- gleichmäßig auf die strafrelevant verbleibenden Voranmeldungszeiträume März, Mai und Oktober 2000, hinsichtlich welcher eine Entrichtung der Zahllast bzw. eine Einreichung einer Voranmeldung nicht erfolgt ist, verteilt.

Im Zweifel zu Gunsten für Z wird nämlich angenommen, dass die Beschuldigte durch die Höhe der Zahllasten hinsichtlich der strafrelevanten Monate zu ihrem Fehlverhalten verleitet worden ist und nicht hinsichtlich der weiteren Voranmeldungszeiträume im Rahmen eines vorab gefassten umfangreichen zusätzlichen Tatplanes überdies jeweils die von der Buchhalterin bekannt gegebenen (ohnehin bereits reduzierten) Zahllasten nur teilweise ans Finanzamt entrichtet hätte bzw. überdies die entsprechenden Voranmeldungen manipuliert hätte, womit sich die auf Grund der Jahreserklärung festgestellte Differenz an Umsatzsteuervorauszahlungen auf weitere bzw. sämtliche Voranmeldungszeiträume des Jahres 2000 verteilt hätte.

Der Umstand, dass gerade die verkürzten Zahllasten in der Umsatzsteuerjahreserklärung offen gelegt wurden, widerlegt auch eine allfällige Vermutung, die Beschuldigte habe hinsichtlich der spruchgegenständlichen Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate März, Mai und Oktober 2000 mit dem Ziel einer dauernden Steuervermeidung im Sinne einer versuchten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 iVm § 13 FinStrG gehandelt.

Mit Strafverfügung vom 25. Oktober 2001, Str.Nr. 2001/00199-001, wurde über Z wegen Hinterziehung von Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG betreffend die Voranmeldungszeiträume Februar, März, April, Mai sowie Juni 2001 in Höhe von insgesamt S 106.585,-- eine Geldstrafe von S 20.000,-- verhängt.

Dieser Umstand ist der Beschuldigten jedoch erst im Verlauf des Jahres 2002 bekannt geworden, da sie diesbezügliche Rückscheinbriefe nicht behoben hat (Finanzstrafakt, genannte Strafnummer).

Dennoch hat sie im Zuge der Berufung gegen die von der Abgabebehörde geschätzten Vorauszahlungen für die Monate Februar bis Juni 2001 am 5. Oktober 2001 auch die Zahllast für Juli 2001 in Höhe von S 2.660,-- bekannt gegeben (Buchungsabfrage vom 29. September 2004). Entgegen ursprünglicher Vermutungen hielt dieser Betrag der Überprüfung im Rahmen

einer USO-Prüfung im Februar 2002 stand (Arbeitsbogen zu ABNr. 202006/02, Zusammenstellung der Zahllasten).

Unzutreffend war jedoch die Höhe der am 7. November 2001 bekannt gegebenen Zahllasten betreffend August und September 2001, welche am 15. Oktober und am 15. November 2001 fällig geworden sind: Statt bekannt gegebener S 1.319,-- für August 2001 errechnete die Prüferin eine Zahllast von S 12.864,--, statt einer bekannt gegebenen Zahllast von S 2.411,-- für September 2001 errechnete die Prüferin eine solche von S 37.020,-- (obgenannter Arbeitsbogen, Zusammenstellung).

Für Oktober 2001 erklärte Z am 18. Dezember 2001 eine Zahllast von 0, tatsächlich hat sich laut Betriebsprüfung eine solche von S 4.083,-- ergeben (obgenannter Arbeitsbogen, Zusammenstellung).

Betreffend November 2001 ist die von der Betriebsprüfung errechnete Zahllast in Höhe von S 23.271,-- bis zum Fälligkeitstag, den 15. Jänner 2002, durch die Beschuldigte weder entrichtet noch mittels Voranmeldung bekannt gegeben worden (obgenannter Arbeitsbogen, Zusammenstellung; Buchungsabfrage vom 29. September 2004).

Vor Beginn der erwähnten USO-Prüfung am 30. Jänner 2002 hatte die Verteidigung für die Beschuldigte Selbstanzeige hinsichtlich Verkürzungen betreffend die Voranmeldungszeiträume Juli bis November 2001 erstattet (obgenannte USO-Prüfung, Niederschrift vom 7. Februar 2002, TZ 1).

Infolge teilweiser Entrichtung innerhalb offener Frist ist betreffend August 2001 eine straufhebende Wirkung eingetreten; hinsichtlich September 2001 verblieb strafrelevant ein Betrag von S 29.236,-- (siehe Buchungsabfrage vom 29. September 2004).

Anlässlich der Betriebsprüfung im Jahre 2002 zu ABNr. 102055/02 nahm der Prüfer auch eine Nachkalkulation für den Nachschauzeitraum Jänner bis Dezember 2001 vor und erhöhte die Erlöse um insgesamt S 310.000,-- (BP-Bericht vom 4. November 2002, TZ 15). Da im Rahmen der USO-Prüfung lediglich die Monate Juli bis November 2001 überprüft worden waren, ist mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit nicht auszuschließen, dass die festgestellten Verkürzungen sich tatsächlich vor allem auf die Zeiträume Februar bis Juni 2001 bezogen haben; diesbezüglich liegt aber bereits – wie ausgeführt – eine rechtskräftige Strafverfügung vor. Einer allfälligen Bestrafung in Bezug auf das Mehrergebnis bzw. eines Anteiles dieses Mehrergebnisses steht somit der Umstand einer res judicata entgegen.

Entgegen der Annahme im erstinstanzlichen Verfahren hat hingegen die am 22. April 2003 eingereichte Umsatzsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2001 ein weiteres Mehrergebnis bzw. eine weitere Restschuld an Umsatzsteuer nicht mehr ergeben (genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 2001, Buchungsabfrage vom 29. September 2004).

Auch betreffend die verkürzten Umsatzsteuervorauszahlungen betreffend September bis November 2001 ist somit der Nachweis einer versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer gemäß §§ 33 Abs. 1, 13 FinStrG nicht zu führen, da bereits weit vor Einreichung der Jahressteuererklärung die diesbezüglichen Verfehlungen festgestellt worden waren und überdies die spätere Jahressteuererklärung selbst ohne Fehler gewesen ist.

Die Beschuldigte hat daher betreffend die Voranmeldungszeiträume März, Mai, Oktober 2000, September, Oktober und November 2001 insgesamt eine Hinterziehung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von S 132.952,-- im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Abgabenhinterziehungen werden gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Deshalb beträgt, ausgehend von den oben dargestellten Verkürzungsbeträgen von insgesamt S 306.252,-- (umgerechnet € 22.256,20) die vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte höchstmögliche Geldstrafe € 44.512,40.

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

Nach Abs. 2 und 3 dieser Bestimmung sind bei Bemessung der Strafe weiters die Erschwerungs- und die Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Der Umstand, dass der Finanzstraftäter aufgrund seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse die Geldstrafe möglicherweise nicht in Einem anlässlich ihrer Fälligkeit entrichten kann, behindert aber nicht die Pflicht der Finanzstraßbehörden, eine solche entsprechend den rechtlichen Voraussetzungen vorzuschreiben (vgl. VwGH 6.12.1965, 926/65; VwGH 5.9.1985, 85/16/0044).

Dabei waren als mildernd zu berücksichtigen die finanzielle Zwangslage der Beschuldigten zum Zeitpunkt ihrer Fehlverhalten, ihr Geständnis, die Mitwirkung an der Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes, als erschwerend aber die Vielzahl der deliktischen Angriffe über einen längeren Zeitraum hinweg, sowie das offenkundig teilweise wohl durchdachte und planmäßige Verhalten der Beschuldigten, aus welchem sich durchaus eine erhöhte deliktische Energie erschließt.

Die genannte Vorstrafe konnte aus den genannten Gründen auf die Beschuldigte vor Beendigung der gegenständlichen Finanzvergehen keinen Einfluss haben, weshalb hinsichtlich des spezialpräventiven Aspektes diesbezüglich keine Aussage zu treffen ist. Z ist jedoch laut Aktenlage weiterhin als Gastwirtin tätig (Finanzstrafakt Bl. 32), weshalb insofern eine Strafsanktion geboten erscheint, um sie zu abgabenrechtlichen Wohlverhalten anzuleiten.

In Anbetracht der der Beschuldigten zum Vorwurf gemachten Verhaltensweisen wäre überdies ansich eine empfindliche Sanktion angebracht, um Z von der Begehung weiterer Finanzvergehen abzuhalten.

Dieser Aussage steht jedoch entgegen der eingetretene Zeitablauf, weshalb die Spezialprävention eher in den Hintergrund zu treten hat.

Zu bedenken ist aber auch der Eindruck, den das gegenständliche Straferkenntnis bei seinem Bekannt werden im Milieu der Beschuldigten hervorrufen könnte:

Die nicht nur als gering zu bezeichnende Schuld der Täterin erfordert eine spürbare Strafe, um andere Täter in der Situation der Beschuldigten von gleichartigen Finanzvergehen abzuhalten. Insbesondere im Bereich des Gastgewerbes ist auf Grund der erschwerten Umsatzerfassung und damit einer geringeren Überprüfungsmöglichkeit durch die Abgabenbehörden erfahrungsgemäß ein größeres Gefahrenpotential für Finanzvergehen gegeben. Es ist daher gerade in diesem Bereich bei einmal aufgedeckten Abgabendelikten eine konsequente Strafrechtspflege notwendig, um die berechtigten Interessen des Staates an seinen Abgabenansprüchen zu verteidigen und weiteren Finanzstraftaten vorzubeugen.

So gesehen wäre eine Geldstrafe von ungefähr noch einem Drittel des Strafrahmens, also etwa € 14.000,-- durchaus angebracht gewesen.

In Anbetracht der persönlichen Umstände (der Sorgepflichten) und der derzeitigen schlechten Finanzlage ist jedoch ein bedeutender weiterer Abschlag zulässig, weshalb sich letztendlich

eine Geldstrafe von lediglich € 8.000,--, das sind rd. 18 % des Strafrahmens, noch als tat- und schuldangemessen erweist.

Gleiches gilt für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, bei welcher nach geltender Spruchpraxis für ungefähr € 7.000,-- bis € 8.000,-- rund ein Monat Ersatzfreiheitsstrafe zu verhängen ist. Dabei ist jedoch der Umstand einer schlechten Finanzlage wie im gegenständlichen Fall außer Acht zu lassen, weil eine Ersatzfreiheitsstrafe laut Gesetz ja gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit einer Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Die Festlegung der Verfahrenskosten gründet sich auf die Bestimmung des § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach ein pauschaler Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der verhängten Geldstrafe, höchstens jedoch € 363,--, festzusetzen sind.

Dem Begehren des Amtsbeauftragten war daher teilweise zu entsprechen und die erstinstanzliche Entscheidung entsprechend anzupassen.

### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht der Beschuldigten aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss –abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Steuerberater 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 Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und mittels

eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto des Finanzamtes Spittal Villach zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Klagenfurt, 13. Dezember 2004

Der Vorsitzende:

HR Dr. Richard Tannert