

## 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 Dr. Günther Litschauer und Dr. Karl Penninger als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen E, vertreten nunmehr wiederum durch Dr. Wolfgang Czepl, Wirtschaftstreuhänder in 4560 Kirchdorf, Jörgerstraße 16, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs.2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 49 Abs.1 lit. a FinStrG über die Berufung des Beschuldigten vom 21. Februar 2000 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates IX beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Kirchdorf (nunmehr: Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr) als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 22. September 1999, StrLNr. 14/96, im fortgesetzten Berufungsverfahren (nach einer teilweisen Aufhebung der Berufungsentscheidung des Berufungssenates I als Organ der ehemaligen Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz vom 31. Mai 2000, RV 940/2-10/2000, in seinem – ursprünglich verbleibenden – Schuldspruch nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG, seinem Strafausspruch und seinem Kostenausspruch durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof vom 22. September 2005, Zl. 2001/14/0082-6) nach der am 4. April 2006 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten OR Dr. Dieter Baumgartner sowie der Schriftführerin Klaudia Sibertschnig durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des Beschuldigten wird **teilweise Folge** gegeben und das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates im Umfang von Pkt. a) des erstinstanzlichen Schuldspruches (soweit nicht bereits mit Pkt. I.2 der Berufungsentscheidung des Berufungssenates I als Organ der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 31. Mai 2000, RV 940/2-10/2000,

eine Einstellung des Verfahrens erfolgt ist) und hinsichtlich des Straf- und Kostenausspruches wie folgt abgeändert:

**I.1.** Der Schuldspruch zu Pkt. a) hat zu lauten:

E ist schuldig, er hat als Abgabepflichtiger im Amtsbereich des Finanzamtes Kirchdorf in den Jahren 1996 und 1997 vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Monate Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November und Dezember 1996 Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von jeweils ATS 17.960,--, insgesamt ATS 215.520,--, bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten. Er hat hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG begangen.

**I.2.** Das zu StrLNr. 14/96 beim Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr gegen E wegen des Verdachtes von durch ihn begangener Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG betreffend die Monate Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1992, Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, August 1993, Juni, August, September, Oktober, November 1995 in Höhe von insgesamt ATS 639.858,-- anhängige Finanzstrafverfahren wird – zusätzlich zu der bereits rechtskräftigen Verfahrenseinstellung betreffend die Voranmeldungszeiträume Juli, September, Oktober, November 1993, Mai, Juli und Dezember 1995 – gemäß §§ 82 Abs.3 lit. c FinStrG, letzte Alternative, wegen Verjährung der Strafbarkeit eingestellt.

**I.3.** Über E wird daher gemäß §§ 33 Abs.5, 49 Abs.2 FinStrG iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

**€ 3.000,--**

**(in Worten: Euro dreitausend)**

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

**vier Tagen**

verhängt.

Der Beschuldigte hat überdies gemäß § 185 Abs.1 lit. a FinStrG pauschale Verfahrenskosten in Höhe von € 300,-- und die Kosten eines Straf-vollzuges, welche gegebenenfalls mittels gesondertem Bescheid fest-gesetzt werden, zu ersetzen.

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

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates IX als Organ des Finanzamtes Kirchdorf an der Krems (nunmehr: Kirchdorf Perg Steyr) als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 22. September 1999, StrLNr. 14/96, war – nebst einer teilweisen Einstellung des gegen E geführten Finanzstrafverfahrens – der Beschuldigte der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG und der Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit. a FinStrG schuldig gesprochen worden, weil er im Amtsbereich des genannten Finanzamtes vorsätzlich

a.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1972 bzw. 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1992, Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1993, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1995, Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1996 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt ATS 932.765,-- bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe, sowie

b.) betreffend die Zeiträume Jänner 1996 bis September 1997 Lohnsteuern in Höhe von insgesamt ATS 29.999,60 (Jänner bis Dezember 1996 ATS 21.386,60 + Jänner bis September 1997 ATS 8.613,--), Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von insgesamt ATS 18.325,-- (Jänner bis Dezember 1996 ATS 11.468,-- + Jänner bis September 1997 ATS 6.857,--) sowie Zuschläge zu letzteren in Höhe von insgesamt ATS 2.157,-- (Jänner bis Dezember 1996 ATS 1.298,-- + Jänner bis September 1997 ATS 859,--) nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt hat.

Gemäß §§ 33 Abs.5 [ergänze: und 49 Abs.2] FinStrG iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG wurde deswegen über E eine Geldstrafe in Höhe von ATS 300.000,-- (umgerechnet € 21.801,85) und für den Fall deren Uneinbringlichkeit gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat verhängt.

Überdies wurde E auch der Ersatz der Verfahrenskosten in Höhe von pauschal ATS 5.000,-- (umgerechnet € 363,36) und der allfälligen Kosten eines Strafvollzuges auferlegt.

Der Spruchsenat ging dabei von folgendem Sachverhalt aus [Ergänzungen des nunmehr entscheidenden Berufungssenates in eckiger Klammer]:

E arbeitet in einem [betreibt selbständig ein] Holzschlägerungsunternehmen mit einem monatlichen Einkommen von ca. ATS 8.500,-- [mit einem Einkommen, mit welchem er für sich und seine Gattin eine einfache Lebensführung bestreiten kann]. Er war viele Jahre lang Holzakordant, wobei sich insgesamt Schulden in der Höhe von etwa ATS 9 Millionen (umgerechnet € 654.055,50) anhäuften. [U.a. durch Liegenschafts- bzw. Waldverkäufe gelang es E, diese betrieblichen Verbindlichkeiten auf derzeit ATS 700.000,-- (umgerechnet € 50.870,98) zu verringern. Private Verbindlichkeiten bestehen keine. E ist sorgepflichtig für seine Ehegattin und teilweise für seine behinderte Schwester (Angaben des Beschuldigten in der Berufungsverhandlung am 4. April 2006).]

Mit Strafverfügung [des Finanzamtes Kirchdorf] vom 7. Juli 1995, StrLNr. 8/95, war E bereits wegen begangener Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit. a FinStrG betreffend die Zeiträume Jänner 1992 bis Dezember 1993 bestraft worden. Schon zuvor, am 18. März 1991, erging gegen ihn zu StrLNr. 20/91 eine Strafverfügung wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung nach § 34 Abs.1 FinStrG. [Diese Strafen sind nunmehr bereits getilgt.]

Der Beschuldigte hat als steuerpflichtiger [Unternehmer], der zur Entrichtung der monatlichen Vorauszahlungen an Umsatzsteuer verpflichtet war, für die im Spruch angeführten Monate weder Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet noch die diesbezüglichen Voranmeldungen abgegeben. Die Gesamtsumme der Verkürzungsbeträge liege bei [betrage] ATS 932.765,--.

Am 9. Juli 1993 erstattete E Selbstanzeige für die Voranmeldungszeiträume Februar 1992 bis April 1993, ohne jedoch diesbezügliche Zahlungen zu leisten.

Der Beschuldigte habe die ihm bekannte Verpflichtung [zur fristgerechten Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen] verletzt wollen und habe es für gewiss gehalten, für die angeführten Zeiträume Verkürzungen von [Vorauszahlungen an] Umsatzsteuer zu bewirken.

Weiters hat E [vorsätzlich] die spruchgegenständlichen Lohnabgaben im Gesamtausmaß von ATS 50.481,60 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt und auch nicht die Höhe der geschuldeten Beträge der zuständigen Abgabenbehörde, dem Finanzamt Kirchdorf an der Krems, bekannt gegeben.

Die – rechtskräftig gewordene – Einstellung des Finanzstrafverfahrens bezüglich der Selbstbemessungsabgaben für die Jahre 1994 und 1995 wurde kurz gefasst damit begründet, dass die Überprüfung der Abgabenansprüche an Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zu diesen keine Rückstände aufwiesen, diejenigen an Lohnsteuern nur geringfügige Differenzen, sodass ein vorsätzliches Handeln nicht erweislich war.

In seiner Beweiswürdigung führte der Spruchsenat zum Vorwurf der Abgabenhinterziehungen unter Verweis auf das Besprechungsprogramm vom 10. August 1993, ABNr. UVA 32/93, StNr. 150/5739, aus, dass die Hinterziehungsbeträge sich zunächst aus der Umsatzsteuervoranmeldungsprüfung vom 26. August 1993 für die Zeiträume Februar 1992 bis Mai 1993 ergeben haben. Für 1992 habe der Prüfer dabei von seiner Schätzungsbefugnis im Sinne des § 184 Bundesabgabenordnung (BAO) berechtigterweise Gebrauch gemacht. Für die Zeiträume Jänner bis Mai 1993 habe E seine Belegsammlung zur Verfügung gestellt. Unter Hinweis auf dieses Besprechungsprogramm seien die Zahllasten ebenso unbedenklich wie die Richtigkeit der darauf basierenden Festsetzungen der Zahllasten für die Zeiträume Juni bis November 1993, Mai bis Dezember 1995 und Jänner bis Dezember 1996. Die Ausflüchte des Beschuldigten in der Vernehmung durch den Amtsbeauftragten, "er habe Umsatzsteuerzahllasten auch dann nicht berichtet, wenn ein Kunde in Konkurs gegangen sei", hielten einer objektiven Prüfung nicht stand, der Beschuldigte musste am 29. März 1999 eingestehen, nicht erhaltene Entgelte auch nicht in die Umsatzsteuervoranmeldungen aufgenommen zu haben.

Die – an sich rechtzeitige – Selbstanzeige für die Voranmeldungszeiträume Februar 1992 bis April 1993 und danach hiezu unterbliebene Zahlungen (woraus in rechtlicher Hinsicht ein Unterbleiben einer strafaufhebenden Wirkung resultiert) ergeben sich aus der Aktenlage.

Die vorsätzliche Pflichtverletzung im Sinne des § 21 UStG (mit Zitat der Entscheidung OGH 19.08.1998, 13 Os 47/98) nahm der Spruchsenat unter Bedachtnahme auf das selbständige

Agieren des Beschuldigten über viele Jahre hinweg als gegeben an, zumal E in seiner Vernehmung am 22. März 1999 zugab, zu wissen, dass er die [Vorauszahlungen an] Umsatzsteuer und die Lohnabgaben zeitgerecht bekannt geben muss, wenn er nicht zahlen kann. Arbeitsüberlastung und Zahlungsschwierigkeiten könnten faktisch bei lebensnaher Betrachtungsweise und sachgerechter Würdigung der Beweisergebnisse nicht sein wahres Motiv gewesen sein, die offenen Zahllasten nicht mittels Umsatzsteuervoranmeldung der Abgabenbehörde bekanntzugeben. Markant sei in diesem Zusammenhang eine von ihm im Abgabenverfahren verfasste Berufung vom 27. Dezember 1993, wo er auszugsweise ausführte "Ich bin mit meinen Zahlungsverpflichtungen im Hintertreffen; ich kann nicht auf einmal alles nachholen, ich habe mich mit allen vereinbart und alles geregelt. Sie sind die Letzten, mit denen ich alles regeln muss. Ich appelliere daher an jene im Finanzamt, die nicht nur Behörden, sondern auch Menschen sind; wenn sie mir die Zahlungserleichterung gewähren und die UVA bis Ende 1993 noch einbeziehen, bin ich in der Lage, meine monatliche UVA pünktlich immer einzuzahlen ab Jänner 1994 .... " Der Beschuldigte habe demnach hinsichtlich der inkriminierten Zeiträume – so der Spruchsenat – wegen der Zahlungsschwierigkeiten das Finanzamt mit seinen Umsatzsteueransprüchen bewusst hinten nachgereiht, also bewusst die offenen Zahllasten in der Hoffnung verschwiegen, sich dadurch unter Umständen Umsatzsteuervorauszahlungen zu ersparen und jedenfalls Einbringungsschritte der Abgabenbehörde hintanzuhalten. Die dem Sachverhalt zugrunde zu legende Wissentlichkeit des Beschuldigten bezogen auf die Wissentlichkeit für alle Tatzeiträume liege geradezu auf der Hand.

Bezüglich der strafrelevanten Lohnabgaben verwies der Spruchsenat auf den Lohnsteuerprüfungsbericht vom 3. Dezember 1997, wonach für 1996 überhaupt keine Lohnabgaben entrichtet bzw. abgeführt wurden, für 1997 ergaben sich hohe Abfuhrdifferenzen.

Zur subjektiven Tatseite erwähnte der Spruchsenat nicht nur die Darstellung des Beschuldigten in der oben erwähnten Vernehmung vom 22. März 1999, sondern verwies auch auf eine einschlägige Vorstrafe.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd den wesentlichen Beitrag des Beschuldigten zur Wahrheitsfindung, als erschwerend die Vorstrafen, den langen Deliktszeitraum und die Deliktskonkurrenz.

Bei einem Strafraumen von rund ATS 1,9 Mio. seien bei Abwägung der Strafzumessungsgründe ATS 300.000,-- als Geldstrafe dem Unrechtsgehalt der Tat und dem Verschulden des

Täters entsprechend. Die Ersatzfreiheitsstrafe wurde mit einem Monat als gerechtfertigt angesehen, die Kostenentscheidung wurde mit § 185 Abs.1 lit. a FinStrG begründet, wonach ein Pauschalbetrag von 10 % der verhängten Geldstrafe, nicht mehr jedoch als ATS 5.000,--, vorzuschreiben war.

Gegen dieses Erkenntnis richtete sich die rechtzeitige Berufung des Beschuldigten mit den Anträgen, den in erster Instanz zu Pkt. a) spruchgegenständlichen Sachverhalt statt als Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit. a FinStrG zu qualifizieren, sowie die Geldstrafe auf jenes Maß einzuschränken, dass er zumindest eine geringe Chance habe, sie aus seinem künftigen Einkommen zahlen zu können. Er habe von einem Geschäftspartner bei der Abrechnung im Frühjahr 1993 – offenkundig erwartete - ATS 1 Mio. nicht ausbezahlt bekommen. Ein von ihm um ATS 2,5 Mio. erworbener Sortimentschlepper geriet zu dieser Zeit bei einer Überstellungsfahrt in Brand und sei erst wieder ab 1997 einsetzbar gewesen. Seine katastrophale finanzielle Situation habe ihn Monate hindurch in schwere Angstzustände versetzt, die bei ihm panikartige Reaktionen ausgelöst hätten. Er habe sich – auch ohne kaufmännische Ausbildung – deshalb zuwenig um seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen gekümmert. Er habe die Verkürzungen zwar in Kauf genommen, aber niemals direkt im Sinne einer Steuerhinterziehung gehandelt. Er habe gedacht, er könne die aufgelaufenen Schulden, wie auch insbesondere seine Steuerschulden mit künftigen Aufträgen begleichen. Die Formulierung in seiner Berufung vom 27. Dezember 1993 ("Sie sind die letzten ... ") sei so zu verstehen, dass er sukzessive nacheinander die einzelnen Gläubiger bedienen wollte und mit jedem Gläubiger in einzelne Verhandlungen eintreten musste. Es sei ihm natürlicherweise klar gewesen, dass er seine hohen Abgabenrückstände nicht sofort in einem bezahlen konnte. Er habe mehrfach das Finanzamt Kirchdorf aufgesucht und ersucht, Ratenvereinbarungen zu treffen, woraus ersichtlich sei, dass er nicht die Republik Österreich direkt vorsätzlich benachteiligen habe wollen.

Eine Berufung des Amtsbeauftragten liegt nicht vor.

Mit Berufungsentscheidung des Berufungssenates I als Organ der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als damalige Finanzstrafbehörde zweiter Instanz vom 31. Mai 2000, RV 940/2-10/2000, wurde der Berufung des Beschuldigten teilweise Folge gegeben und das erstinstanzliche Erkenntnis in Pkt. a.) des Schuldspruches und hinsichtlich des Ausspruches über die Geldstrafe dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hätten:

E sei schuldig, er habe als Abgabepflichtiger im Amtsbereich des Finanzamtes Kirchdorf in den Jahren 1992, 1993, 1995 bis 1997 vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1972 bzw. 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Monate Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1992, Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, August 1993, Juni, August, September, Oktober, November 1995, Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1996 Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von insgesamt ATS 855.384,-- (Februar bis Dezember 1992 ATS 233.093,-- + Jänner bis Mai 1993 ATS 94.690,-- + Juni 1993 ATS 126.341,-- + August 1993 ATS 5.202,-- + Juni, August, September, Oktober, November 1995 ATS 180.532,-- + Jänner bis Dezember 1996 ATS 215.526,--) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG begangen.

Das gegen E unter der StrLNr. 14/96 beim Finanzamt Kirchdorf wegen des Verdachtes von ihm begangener Hinterziehungen von Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG in Höhe von insgesamt ATS 7.907,-- auch betreffend die Voranmeldungszeiträume Juli, September, Oktober, November 1993, Mai, Juli und Dezember 1995 anhängige Finanzstrafverfahren wurde gemäß §§ 136, 157, 82 Abs.3 lit. c, erste Alternative, FinStrG eingestellt.

Das Ausmaß der vom Spruchsenat verhängten Ersatzfreiheitsstrafe blieb unverändert.

Ebenso unverändert blieb der bereits rechtskräftig gewordene erstinstanzliche Spruchteil laut Pkt. b.).

Mit Erkenntnis vom 22. September 2005, Zl. 2001/14/0082-6, hat der Verwaltungsgerichtshof – einer Beschwerde des Beschuldigten folgend – den obgenannten Bescheid des Berufungssenates der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich in seinem Schuldspruch nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG, seinem Straf- und Kostenausspruch wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben, weil es dieser Berufungsentscheidung an klaren und eindeutigen Feststellungen fehle, die eine Beurteilung zulassen, ob der Täter, welchem Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG vorgeworfen wurden, nicht ohnehin den Tatbestand nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfüllt hat.

Überdies habe die Berufungsentscheidung auch gegen das Verböserungsverbot nach § 161 Abs.3 FinStrG verstoßen, weil trotz des Umstandes, dass sich der strafbestimmende Wert-



betrag von rund ATS 932.000,-- im Erkenntnis des Spruchsenates auf rund ATS 855.000,--, also um rund 8 %, verringert habe und die Geldstrafe – siehe oben – von ATS 300.000,-- auf ATS 250.000,-- herabgesetzt wurde, die für den Fall der Uneinbringlichkeit festgesetzte Ersatzfreiheitsstrafe im Ausmaß von einem Monat unverändert geblieben ist. An dieser Beurteilung könne auch die Annahme der belangten Behörde nichts ändern, dass auch der Spruchsenat wegen der "offenkundig mit einem Monat global ausgemessenen" Ersatzfreiheitsstrafe diese vor dem Hintergrund der "relativ geringen" Reduzierung des strafbestimmenden Wertbetrages nicht geändert hätte.

Im Zuge einer am 4. April 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung vor dem Finanzstrafsenat Linz 2 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als nunmehr zuständige Finanzstrafbehörde zweiter Instanz wurde der strafrelevante Sachverhalt nochmals ausführlich erörtert.

Dabei hat E unter anderem seine nunmehr geänderte persönliche und wirtschaftliche Situation – siehe oben – vorgetragen.

Neue Argumente zur objektiven bzw. subjektiven Tatseite haben sich nicht ergeben.

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

Gemäß § 119 Abs.1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs.2 leg. cit. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen, wozu auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs.1 UStG 1972 bzw. in der Folge 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit der Unternehmer (hier also der ein Holzrückungsunternehmen betreibende E) spätestens am 10. (Rechtslage bis Ende 1993) bzw. am 15. Tag (Rechtslage ab 1994, BGBl 1993/818) (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 § 21 Abs.4 UStG 1972 bzw. 1994 wurde der Unternehmer nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei von ihm eine entsprechende Steuererklärung abzugeben war.

Gemäß § 33 Abs.2 lit. a FinStrG machte sich derjenige Unternehmer einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1972 bzw. 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkte und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt.

Dabei war gemäß § 33 Abs.3 lit. b FinStrG eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn die selbst zu berechnenden Abgaben (hier: die Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet worden waren.

Hingegen machte sich derjenige Unternehmer – anstelle von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG – einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs.1 FinStrG schuldig, der (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem er auf irgendeine Weise erreicht, dass die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer zu niedrig festgesetzt wird (beispielsweise indem er bestimmte erzielte Umsätze gegenüber dem Fiskus in den Steuererklärungen verheimlicht mit dem Ziel, dass die Abgabenbehörde die Jahresumsatzsteuer erklärungsgemäß oder im Schätzungswege zu niedrig festsetzen möge, was tatsächlich geschieht) (§ 33 Abs.3 lit. a FinStrG, erste Alternative).

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs.1 FinStrG hingegen wäre zu sprechen, wenn ein Unternehmer vorsätzlich solcherart unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr zu bewirken versuchte, 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 betätigt hat (indem er beispielsweise die unrichtigen

Steuererklärungen beim Finanzamt einreicht mit dem Plan, die Abgaben würden wie oben dargelegt tatsächlich zu niedrig festgesetzt werden).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen obgenannten, zumindest versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach § 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, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich allenfalls als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs.1 lit. a FinStrG zu bestrafen wären.

Gemäß § 79 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 hatte der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 10. bzw. am 15. Tag (erstmalig für Fälligkeiten des Jahres 1994, BGBl 1993/818) nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. In gleicher Weise waren die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß § 43 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 und die Zuschläge zu diesen gemäß § 57 Abs. 5 Handelskammergesetz iVm § 43 Abs.1 FLAG zu entrichten.

Gemäß § 49 Abs.1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer zumindest bedingt vorsätzlich selbst zu berechnende Abgaben wie beispielsweise derartige Lohnabgaben (Lohnabgaben, Dienstgeberbeiträge oder Zuschläge zu diesen) nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abführt.

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.

Gemäß § 31 Abs.1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung.

Die Verjährung (drei Jahre bei Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 FinStrG, fünf Jahre bei Abgabenhinterziehungen nach § 33 FinStrG) beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährung erst mit dessen Eintritt zu laufen.

Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet (§ 31 Abs.1 leg.cit., letzter Satz).

Da gemäß § 208 Abs.1 lit. a Bundesabgabenordnung (BAO) die abgabenrechtliche Verjährung von Umsatzsteuervorauszahlungen und Lohnabgaben – wie hier relevant – mit Ablauf des Jahres beginnt, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, hat für derartige Selbstbemessungsabgaben des Jahres die Verjährungsfrist erst mit 1. Jänner des Folgejahres zu laufen begonnen.

Dabei endet eine derartige Verjährungsfrist im Falle, dass während dieser der Täter neuerlich ein Finanzvergehen begeht, nicht, bevor nicht auch für die neue Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist (Abs.3).

Gemäß § 31 Abs.5 FinStrG endet bei finanzstrafbehördlich zu ahndenden Finanzvergehen die Strafbarkeit jedenfalls zehn Jahre ab Beginn der Verjährungsfrist und – mit Wirksamkeit ab dem 5. Juni 2004 laut Steuerreformgesetz 2005, BGBl I 2004/57 – gegebenenfalls die Zeit der Anhängigkeit bei Verfassungs- und/oder Verwaltungsgerichtshof nach § 31 Abs.4 lit. c FinStrG verstrichen sind.

Hinsichtlich Pkt. b) des erstinstanzlichen Schuldspruches (der vorgeworfenen Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit. a FinStrG wegen vorsätzlich nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichteter Lohnabgaben) in Rechtskraft erwachsen (und auch nach den obigen Ausführungen nicht absolut verjährt), ist zur Entscheidung des Spruchsenates betreffend die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG auszuführen:

Eine Einsichtnahme in das vom Verwaltungsgerichtshof rücklangende Aktenkonvolut des Finanzamtes Kirchdorf zu StNr. 150/5739 ergibt, dass bereits die Umsatzsteuerjahreserklärung des Beschuldigten E, des nunmehrigen Berufungswerbers, für das Jahr 1991 eine Restschuld von ATS 313.920,-- ausweist, bei einer tatsächlichen Gutschrift von ATS 430.799,-- und geltend gemachten Gutschriften von ATS 744.719,--. Die Gegenüberstellung dieser Zahlen

beweist, dass E bereits während des Jahres 1991 massiv mit den Umsatzsteuergutschriften manipulierte (vgl. dazu die vom Berufungswerber offenkundig persönlich erstellten, im Veranlagungsakt abgelegten Umsatzsteuervoranmeldungen), andernfalls wäre diese hohe Umsatzsteuerrestschuld nicht erklärbar.

Hatte der Berufungswerber 1991 immerhin noch Voranmeldungen eingereicht – wenngleich offensichtlich falsche –, so zeigt sich ab einschließlich des Voranmeldungszeitraumes Jänner 1992, dass E ab nunmehr gleichsam die Geschäftsbeziehungen zu der Abgabenbehörde einseitig "auflöste" und für die Voranmeldungszeiträume Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1992 bis zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten (10. April 1992, 10. Mai 1992, 10. Juni 1992, 10. Juli 1992, 10. August 1992, 10. September 1992, 10. Oktober 1992, 10. November 1992, 10. Dezember 1992, 10. Jänner 1993, 10. Februar 1993) weder Vorauszahlungen entrichtete, noch Voranmeldungen beim Finanzamt Kirchdorf einreichte. Laut dem Bericht des Betriebsprüfers vom 10. August 1993 hätten die für die Monate Jänner bis Dezember 1992 nicht entrichteten, vom Berufungswerber selbst – so die Angaben des damaligen Steuerberaters und nunmehrigen Verteidigers – ermittelten Zahllasten ATS 305.314,61 betragen. Dieser Betrag wurde auch in einer mangels Entrichtung nicht strafbefreienden Selbstanzeige vom 9. Juli 1993 bekanntgegeben. Der am 11. Juli 1994 beim Finanzamt eingereichten, vom Steuerberater erstellten Umsatzsteuer-jahreserklärung ist aber zu entnehmen, dass die Zahllasten lediglich ATS 233.093,-- betragen haben. Im Zweifel zugunsten für den Berufungswerber folgen die Finanzstraßbehörden den zuletzt gemachten Angaben.

In Anbetracht des Umstandes, dass bereits lange vor der Einreichung der – offenbar korrekten – Umsatzsteuerjahreserklärung für 1992 eine entsprechende – überhöhte – Festsetzung der Vorauszahlungen erfolgt war, kann das Vorbringen des Beschuldigten in der nunmehrigen Berufungsverhandlung, er habe keinesfalls auf Dauer eine Steuervermeidung herbeiführen wollen, trotz des plötzlichen hartnäckigen Schweigens des E gegenüber der Abgabenbehörde im Zweifel nicht als Versuch gewertet werden, er habe etwa vorübergehend versucht, auch eine zu niedrige Festsetzung der Jahresumsatzsteuer für 1992 herbeizuführen.

Der Beschuldigte hätte daher – wie bereits vom Berufungssenat der Finanzlandesdirektion festgestellt – Hinterziehungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für Februar bis Dezember 1992 gemäß § 33 Abs.2 lit. a FinStrG zu verantworten gehabt.

Nach den obigen Ausführungen zu § 31 FinStrG ist diesbezüglich am 31. Dezember 2002, am 10. Jänner 2003 bzw. am 10. Februar 2004 eine absolute Verjährung der Strafbarkeit eingetreten.

Zu prüfen ist aber in diesem Zusammenhang, ob nicht etwa das deliktische Verhalten des E als „fortgesetztes Delikt“ zu bewerten ist. Ein solches wäre nach Rechtslage der letzten Teilhandlung zu beurteilen, sodass – so eine Rechtsauffassung – im gegenständlichen Fall die Verjährung der Strafbarkeit auch für diese Teilhandlungen nicht anzunehmen wäre.

Nach der sogenannten subjektiv-objektiven Theorie besteht bei einem solchen „fortgesetzten Delikt“ zwischen den einzelnen Teilfakten einer Abgabenhinterziehung dann der geforderte Fortsetzungszusammenhang, wenn die Tathandlungen auf einen einheitlichen, auf einen Gesamterfolg der Tat in seinen wesentlichen Umrissen gerichteten Vorsatz zurückzuführen sind und vermöge des nahen Zusammenhanges der einzelnen Tathandlungen – begründet durch Zeit, Ort, Gegenstand und Art des Angriffs – eine Einheit bilden, so dass alle Teilakte dogmatisch als eine einzige Handlung zu beurteilen sind.

Ein derartiges "fortgesetztes Delikt" liegt also vor, wenn eine Mehrheit von Handlungen, von denen jede den Tatbestand desselben Deliktes begründet, in einem Fortsetzungszusammenhang steht. Für die Beurteilung, ob ein Fortsetzungszusammenhang vorliege, ist nicht allein die Gleichartigkeit der Verübung und der gleiche Zweck der Handlungen maßgebend, es kommt auch darauf an, dass sich die einzelnen Akte nur als Teilhandlungen eines Gesamtkonzepts darstellen. Entscheidend ist, dass die einzelnen Tathandlungen von einem einheitlichen, auf die Verkürzung von Abgaben durch mehrere Jahre hindurch gerichteten Willensentschluss (Gesamtvorsatz) getragen werden (siehe für viele: VwGH 4.9.1992, 91/13/0021; VwGH 21.7.1995, 93/17/0130; VwGH 15.9.1995, 93/17/0299; VwGH 25.6.1998, 96/15/0167; *Reger/Hacker/Kneidinger*, Das Finanzstrafgesetz I<sup>3</sup>, Rechtsprechung zu § 31 Abs.1, u.a.).

Ein derartiger Willensentschluss ist aber nunmehr nach so langer Zeit im Zweifel zugunsten für die Beschuldigte nicht erweislich. Denkmöglich wäre ja auch die Geschehensvariante, dass AR beständig bzw. in kurzen Abständen die Entscheidung getroffen hätte hinsichtlich der Verkürzung der spruchgegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlungen, diese nicht zu berechnen und keine Voranmeldung einzureichen bzw. nicht zu bezahlen, ohne aber zu Beginn des deliktischen Geschehens schon einen weitläufigen, in die Zukunft gerichteten Tatplan zu entwickeln.

Unter Beachtung der Bestimmung des § 98 Abs.3 FinStrG, wonach die Finanzstrafbehörde im Falle von Zweifeln eine Tatsache nicht zum Nachteil der Beschuldigten als erwiesen annehmen darf, war daher im Zweifel zu Gunsten von E nicht von einem fortgesetzten Delikt auszugehen.

Daraus folgt weiters, dass betreffend die verfahrensgegenständlichen hinterzogenen Umsatzsteuervorauszahlungen tatsächlich eine Verjährung der Strafbarkeit eingetreten ist.

Ebenso reichte der Berufungswerber für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Mai 1993 bis zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten (10. März 1993, 10. April 1993, 10. Mai 1993, 10. Juni 1993 und 10. Juli 1993) weder Voranmeldungen ein, noch entrichtete er die diesbezüglichen Vorauszahlungen. Die Sichtung vorgelegter Belege ergab anlässlich der Umsatzsteuerprüfung im August 1993 für diese Monate eine Zahllast von ATS 94.690,-- (laut nicht strafbefreiender Selbstanzeige ergäbe sich für die Monate Jänner bis April 1993 eine Zahllast von ATS 101.682,02). Zugunsten des Berufungswerbers wird im Zweifel lediglich der geringere Betrag dem Finanzstrafverfahren zugrunde gelegt.

Nach Ansicht des Berufungssenates ist es bei diesem festgestellten Verhalten des Berufungswerbers bereits unzweifelhaft, dass dieser zumindest wissentlich hinsichtlich des Umstandes gehandelt hat, dass zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten auf seinem Abgabenkonto entsprechende Zahllasten nicht zur Vorschreibung gelangen konnten bzw. diese nicht entrichtet wurden sowie die entsprechenden Voranmeldungen nicht dem Finanzamt übermittelt wurden – wie denn auch anders, wenn er es in einem intellektuellen Prozess willentlich unterließ, entgegen der ihm als langjährigen Unternehmer grundsätzlich bekannten abgabenrechtlichen Verpflichtung (siehe in diesem Zusammenhang auch die von ihm im Jahre 1991 zur Geltendmachung von Gutschriften verwendeten und offensichtlich selbst ausgefüllten Voranmeldungsformulare, welche eine deutliche Darstellung dieser Pflichten enthalten) die Umsatzsteuerdaten dem Finanzamt mitzuteilen und zu diesem Zwecke vorerst zu berechnen; selbstredend konnte er ohne Berechnung der Zahllasten diese auch nicht auf sein Abgabenkonto einzahlen.

In seiner Selbstanzeige vom 9. Juli 1993 (Veranlagungsakt, 1993, Bl. 1 f) behauptete E, er sei sehr oft im Ausland beschäftigt gewesen und durch seine Tätigkeit als Holzakkoordant so stark überlastet gewesen, dass er keine Zeit gefunden habe, die entsprechenden Berechnungen durchzuführen und die Umsatzsteuern abzuführen. Wohlgemerkt, er behauptet auch selbst

nicht etwa, nicht in Kenntnis seiner abgaben rechtlichen Pflichten gewesen zu sein; er habe für diese lediglich keine Zeit "gefunden". In lebensnaher Interpretation kann dies in Anbetracht des langen deliktischen Zeitraumes und in einer Gesamtschau des relevanten Verhaltens des Berufungswerbers nur bedeuten, dass er in Anbetracht seiner schwierigen betrieblichen und persönlichen Situation für sich ganz bewusst die Entscheidung getroffen hat, seine für ihn kostbare Zeit nicht mit offensichtlich lästigen formalen abgabenrechtlichen Dokumentations- und Offenlegungspflichten zu verschwenden und seine zu geringen finanziellen Mittel zur Begleichung ihm dringlicher erscheinender Forderungen anderer Gläubiger statt zur Entrichtung von Umsatzsteuerzahllasten einzusetzen. Zwanglos ergibt sich Motiv und Anlass aus der eigenen Darstellung des E, wenn er in der genannten Selbstanzeige in der Folge die wirtschaftlichen Schicksalsschläge (Ausfall bereits offenkundig eingeplanter Forderungen, Brandschaden bei dem bewussten Sortimentschlepper) beschreibt, die ihn zu seinem spruchgegenständlichen Verhalten veranlasst haben ("Außerdem kam dazu" [zum Nicht-Zeit-finden]). Ebenso machen die vom Berufungswerber in seiner Rechtsmittelschrift angeführten [ergänze: wirtschaftlichen] Existenzängste die Entscheidung des Unternehmers zu seinem abgabenunredlichen Verhalten verständlicher, ohne dass sich daraus ein Mangel eines Diskretionsfähigkeit des Berufungswerbers in medizinischer Hinsicht erschließen ließe.

Gemäß § 33 Abs.2 lit. a FinStrG hat jedoch bereits derjenige, der – wie der Berufungswerber im gegenständlichen Fall – entgegen den abgabenrechtlichen Bestimmungen zumindest wissentlich entsprechende Umsatzsteuervorauszahlungen nicht bzw. nicht rechtzeitig entrichtet und zumindest bedingt vorsätzlich diesbezügliche Voranmeldungen beim Finanzamt nicht bzw. nicht rechtzeitig einreicht, eine Abgabenhinterziehung zu verantworten.

Zu prüfen ist jedoch weiters im gegenständlichen Fall zur Klärung des konkreten Unrechtsgehaltes des Verhaltens des Berufungswerbers, ob dieser nicht – über den erforderlichen Mindeststandard an Vorsatz hinaus – absichtlich gehandelt hat, wie es ihm auch der erstinstanzliche Senat unterstellt hat.

Für eine Absicht des Finanzstraftäters, sich rechtswidrige Kredite von der Republik Österreich mittels zwischenzeitiger Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen zu verschaffen, spricht seine beschriebene Vorgangsweise (umsatzsteuerliches Verhalten im Jahre 1991, die diesbezügliche Restschuld, der Abbruch des Kontaktes mit dem Finanzamt 1992), zu der der Berufungswerber in seinem Rechtsmittel selbst einräumt, dass er gedacht habe, er könne insbesondere seine Steuerschulden mit zukünftigen Aufträgen begleichen, und die eigenen – naiv-freimütigen (und in ihrer Ehrlichkeit insoweit keineswegs den Berufungswerber



belastenden) Darlegungen des E, wenn er in seiner Eingabe vom 27. Dezember 1993 (Veranlagungsakt, 1993, Bl. 17) in durchaus wirtschaftsnaher Weise die Machtmittel der andrängenden Gläubiger realistisch beschreibt:

"Sie" [das Finanzamt Kirchdorf] "sind die letzten, mit denen ich alles regeln muss."

Im Ergebnis erschließt sich daraus für den Berufungssenat die Feststellung, dass E – veranlasst durch eine sich immer mehr verschlechternde finanzielle Situation – absichtlich mit dem Tatplan gehandelt hat, vorerst einen Abgabekredit zu erzwingen, welchen er mit späteren Zahlungseingängen im nachhinein im Zuge einer Selbstanzeige (wie betreffend die Umsatzsteuern 1991) begleichen wollte, und deswegen bis zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten die Vorauszahlungen nicht entrichtet und sie auch nicht beim Finanzamt bekannt gegeben hat.

Das Einschreiten der Abgabenbehörde (die UVA-Prüfung vom August 1993) brachte vorerst noch keine Verbesserung des Verhaltens des Berufungswerbers, sodass für die Voranmeldungszeiträume Juni bis Oktober 1993 wiederum bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt (10. August 1993, 10. September 1993, 10. Oktober 1993, 10. November 1993, 10. Dezember 1993) von ihm keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht, geschweige denn entsprechende Vorauszahlungen entrichtet wurden (vgl. u.a. Buchungsabfrage Finanzstrafakt StrLNr. 14/96, Bl.28). Erst am 27. Dezember 1993 reichte er am Finanzamt Kirchdorf persönlich Blockzettel ein (gleichzeitig mit der bereits zitierten Berufung gegen einen abweisenden Bescheid auf Gewährung einer Zahlungserleichterung), auf welchen er die UVA-Daten für die Monate Juni bis November 1993 zusammengestellt hatte (siehe Veranlagungsakt, 1993, Bl. 10 bis 15). Hinsichtlich der subjektiven Tatseite gilt diesbezüglich das oben Gesagte.

Die solcherart nachträglich erstattete Umsatzsteuervoranmeldung für Juni 1993 weist eine Umsatzsteuer von ATS 130.560,68 aus bei Vorsteuern von ATS 4.219,79, woraus sich eine strafrelevante Zahllast von ATS 126.341,-- ergibt. Mangels Entrichtung entfaltet diese Selbstanzeige gemäß § 29 Abs.2 FinStrG jedoch keine strafaufhebende Wirkung.

Für den Monat Juli 1993 erklärte E eine Umsatzsteuer von ATS 11.013,28 bei Vorsteuern von ATS 16.309,36. Somit ergibt sich für diesen Voranmeldungszeitraum eine Gutschrift, weshalb hinsichtlich dieses Monats von ihm tatsächlich kein Finanzvergehen begangen worden war und spruchgemäß die Einstellung des Verfahrens zu verfügen war.

Für den Monat August 1993 ist eine Umsatzsteuer von ATS 17.677,70 bei Vorsteuern von ATS 12.476,24 ausgewiesen, die Differenz ist eine strafrelevante Zahllast in Höhe von ATS 5.202,--. Mangels Entrichtung entfaltet diese Selbstanzeige gemäß § 29 Abs.2 FinStrG jedoch keine strafaufhebende Wirkung.

Die Umsatzsteuer für den Monat September 1993 ist laut E mit Null anzusetzen, die Vorsteuern sind mit ATS 11.567,01 ausgewiesen, somit ergibt sich eine Gutschrift in Höhe von ATS 11.567,--. Die Einstellung des Verfahrens war zu verfügen.

Die Umsatzsteuer für den Monat Oktober 1993 ist laut E wiederum mit Null anzusetzen, die Vorsteuer ist mit ATS 2.159,91 angegeben; somit ergibt sich eine Gutschrift in Höhe von ATS 2.160,--. Die Einstellung des Verfahrens war zu verfügen.

Die Umsatzsteuer für den Monat November 1993 beträgt ATS 30.976,--, die Vorsteuern betragen ATS 2.045,--, die Differenz ist eine Zahllast. Jedoch war für November 1993 eine Vorauszahlung erst bis spätestens am 17. Jänner 1994 zu entrichten bzw. eine Voranmeldung im Falle einer Nichtentrichtung der Vorauszahlung erst bis spätestens zu diesem Zeitpunkt einzureichen gewesen, weshalb im gegenständlichen Falle bei einer Bekanntgabe der UVA-Daten am 27. Dezember 1993 tatsächlich kein Sachverhalt vorliegt, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Auch in diesem Fall war somit das Finanzstrafverfahren einzustellen.

In Anbetracht des Umstandes, dass die gegenständliche Umsatzsteuerprüfung bereits im August 1993 stattgefunden hatte und – wie ausgeführt – hinsichtlich der weiteren strafrelevant verbleibenden Monate die Voranmeldungs-Daten von E bereits im Dezember 1993 dem Fiskus übergeben wurden, also überdies bereits vor Beginn der Abgabefrist für die Jahresumsatzsteuererklärung für 1993, ist offenkundig – dem Beschuldigten vernunftorientiertes Verhalten unterstellt – kein Versuch einer Verkürzung der Jahresumsatzsteuer für 1993 vorgelegen.

Überdies ist zwischenzeitlich – siehe oben – auch am 31. Dezember 2003 betreffend die Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen gemäß § 33 Abs.2 lit. a FinStrG für Jänner bis Juni und August 1993 eine absolute Verjährung der Strafbarkeit eingetreten.

Für 1994 in der Folge in Bezug auf die Selbstbemessungsabgaben steuerlich bzw. finanzstrafrechtlich unauffällig (der Berufungswerber hielt vorerst sein am 25. Februar 1994 im Finanzamt Kirchdorf abgegebenes Versprechen ein, die Selbstbemessungsabgaben in der

Folge rechtzeitig zu entrichten; siehe Aktenvermerk, Veranlagungsakt, 1992, Bl. 22 verso), ist der Aktenlage zu entnehmen, dass ab einschließlich des Voranmeldungszeitraumes Mai 1995 wiederum bis einschließlich betreffend den Voranmeldungszeitraum Dezember 1996 bis zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten (15. Juli 1995, 15. August 1995, 15. September 1995, 15. Oktober 1995, 15. November 1995, 15. Dezember 1995, 15. Jänner 1996, 15. Februar 1996, 15. März 1996, 15. April 1996, 15. Mai 1996, 15. Juni 1996, 15. Juli 1996, 15. August 1996, 15. September 1996, 15. Oktober 1996, 15. November 1996, 15. Dezember 1996, 15. Jänner 1997 und 15. Februar 1997) weder Vorauszahlungen entrichtet noch entsprechende Voranmeldungen eingereicht worden waren.

Erst am 19. Februar 1996 gab E anlässlich einer Vorsprache beim Finanzamt die getätigten Umsätze und mittels Schriftsatz vom 11. März 1996 die entsprechenden Vorsteuerdaten für die Monate Mai bis Dezember 1995 bekannt (Veranlagungsakt, 1995, Bl. 2 f).

Demnach wurden im Mai 1995 vom Berufungswerber keine in Österreich steuerbaren Umsätze getätigt; das Finanzstrafverfahren war mangels eines strafrelevanten Sachverhaltes einzustellen.

Für Juni 1995 wurde ein Nettoumsatz von ATS 49.260,26 und eine Vorsteuer von ATS 3.192,23 bekannt gegeben, woraus eine strafrelevante Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von ATS 6.660,-- resultiert. Mangels Entrichtung entfaltet diese Selbstanzeige gemäß § 29 Abs.2 FinStrG jedoch keine strafaufhebende Wirkung.

Im Juli 1995 wurden vom Berufungswerber in Österreich keine steuerbaren Umsätze getätigt; das Finanzstrafverfahren war mangels eines strafrelevanten Sachverhaltes einzustellen.

Für August 1995 wurde ein Nettoumsatz von ATS 155.092,80 und eine Vorsteuer von ATS 3.976,80 bekannt gegeben, woraus eine strafrelevante Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von ATS 27.042,-- resultiert. Mangels Entrichtung entfaltet diese Selbstanzeige gemäß § 29 Abs.2 FinStrG jedoch keine strafaufhebende Wirkung.

Für September 1995 wurde ein Nettoumsatz von ATS 362.587,80 und eine Vorsteuer von ATS 876,-- bekannt gegeben, woraus eine strafrelevante Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von ATS 71.542,-- resultiert. Mangels Entrichtung entfaltet diese Selbstanzeige gemäß § 29 Abs.2 FinStrG jedoch keine strafaufhebende Wirkung.

Für Oktober 1995 wurde ein Nettoumsatz von ATS 28.869,-- und eine Vorsteuer von ATS 3.456,62 bekannt gegeben, woraus eine strafrelevante Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von ATS 2.317,-- resultiert. Mangels Entrichtung entfaltet diese Selbstanzeige gemäß § 29 Abs.2 FinStrG jedoch keine strafaufhebende Wirkung.

Für November 1995 wurde ein Nettoumsatz von ATS 414.000,-- und eine Vorsteuer von ATS 2.011,58 bekannt gegeben, woraus eine strafrelevante Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von ATS 80.788,-- resultiert. Mangels Entrichtung entfaltet diese Selbstanzeige gemäß § 29 Abs.2 FinStrG jedoch keine strafaufhebende Wirkung.

Im Dezember 1995 wurden vom Berufungswerber in Österreich keine steuerbaren Umsätze getätigt; das Finanzstrafverfahren war mangels eines strafrelevanten Sachverhaltes einzustellen.

Laut Finanzstrafakt (StrLNr. 14/96, Bl. 43) wurden dem Berufungswerber jedoch für 1995 nur ATS 180.532,-- an Verkürzungen vorgeworfen. Aufgrund des Verböserungsverbotcs gemäß § 161 Abs.3 FinStrG hat auch der Berufungssenat diesen Betrag als strafrelevante Gesamtsumme für die Verkürzungen betreffend die Monate Juni, August bis November 1995 seiner Entscheidung zugrunde zu legen.

Da E selbst noch vor Ablauf der Erklärungsfrist für die Jahresumsatzsteuer 1995 die verkürzten Umsatzsteuervorauszahlungen gegenüber dem Fiskus offengelegt hat, ist offenkundig ein Tatplan bzw. ein Versuch des Beschuldigten in Richtung einer Verkürzung der Jahresumsatzsteuer für 1995 nicht erweislich.

Überdies ist zwischenzeitlich – siehe oben – auch am 31. Dezember 2005 bzw. am 15. Jänner 2006 betreffend die Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen gemäß § 33 Abs.2 lit. a FinStrG für Juni, August bis November 1995 eine absolute Verjährung der Strafbarkeit eingetreten.

Dem Veranlagungsakt ist zu entnehmen, dass dem Sachbearbeiter im Veranlagungsverfahren anlässlich der erforderlichen Schätzung der Jahresumsatzsteuer für 1996 gemäß § 184 BAO am 29. September 1998 offenkundig die von E in den Monaten Jänner bis Dezember 1996 tatsächlich getätigten Umsätze in Höhe von ATS 1,181.610,-- bekannt gewesen sind; diese sind auch dem Finanzstrafverfahren zugrunde zu legen. Daraus resultiert eine Umsatzsteuer von ATS 236.322,-- (Veranlagungsakt 1996, Bl. 9), wovon im Zweifel zugunsten für den

Berufungswerber auch zu seinen Gunsten entsprechende Vorsteuern abzuziehen sind. Diese werden in freier Beweiswürdigung – da der Berufungswerber diesbezüglich jegliche Angaben unterlassen hat – analog der Relation zum getätigten Umsatz im Jahre 1995 zum Ansatz gebracht und ergeben ATS 20.796,33. Der strafbestimmende Wertbetrag hinsichtlich der Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen betreffend die Monate Jänner bis Dezember 1996 ist daher tatsächlich lediglich mit ATS 215.526,-- anzusetzen.

Mangels weiterer Anhaltspunkte ist dieser Gesamtbetrag zu gleichen Teilen in freier Beweiswürdigung auf die einzelnen Voranmeldungszeiträume des Jahres 1996 zu verteilen.

Hinsichtlich der Frage einer absoluten Verjährung betreffend die strafrelevant verbleibenden Hinterziehungen der Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner bis Dezember 1996 ist auf die obigen Rechtsausführungen zu verweisen. Eine absolute Verjährung der Strafbarkeit liegt diesbezüglich somit noch nicht vor.

Betreffend die subjektive Tatseite ist hinsichtlich dieser weiteren strafrelevanten Voranmeldungszeiträume aus 1995 und 1996 auf die obigen Ausführungen (betreffend die Voranmeldungszeiträume 1992 und 1993) zu verweisen.

Obwohl mit seinen diesbezüglichen Abgabepflichten somit sehr gut vertraut (vgl. seine Aussage als Beschuldigter am 22. März 1999, Finanzstrafakt StrLNr. 14/96, Bl. 42, siehe die teilweise Pflichterfüllung, welche sich im Falle eines fehlenden diesbezüglichen Rechtswissens als nicht logisch nachvollziehbar erwies, seine Darlegung vor dem Berufungssenat am 31. Mai 2000), fasste E nach Einzahlung eines letzten Betrages in Höhe von S AT2.466,-- bei gleichzeitiger Verrechnungsweisung am 14. Juni 1995 und weiteren Betrages in Höhe ATS 2.200,--, welcher am Abgabenkonto auf Saldo verrechnet wurde, (Finanzstrafakt StrLNr. 14/96, Bl. 32) im Juni 1995 – die Ratenvereinbarung mit dem Finanzamt war abgelaufen, sodass zusätzlich zu den neu entstehenden und zu entrichtenden Abgabenschulden der Rückstand am Abgabenkonto in Höhe rund ATS 740.000,-- an sich sofort zu bezahlen gewesen wären; ein am 22. Juni 1995 formlos vereinbarter Ratenzahlungsplan (Veranlagungsakt 1995, Bl.1 verso) wurde nicht eingehalten – den verzweifelten Entschluss, die Zusammenarbeit mit der Abgabenbehörde hinsichtlich der Selbstbemessungsabgaben wiederum zu beenden, keine Vorzahlungen zu leisten und keine Voranmeldungen einzureichen. In diesem Sinne zutreffend beschreibt der Berufungswerber in seiner Rechtsmittelschrift seine Überlegung, er könne die auflaufenden strafrelevanten Abgabenschulden, hinsichtlich derer er vom Fiskus einen rechtswidrigen Kredit erzwang, nach ihrer Bekanntgabe im Zuge der Jahreststeuer-

veranlagung mit künftigen Aufträgen begleichen – was sich offensichtlich als vergebliche Hoffnung erwies.

Wenn in der Berufung auf höhere Gewalt verwiesen wurde (Brand des Sortimentschleppers) und daraus abgeleitet werden sollte, dass der Berufungswerber in schwere Angstzustände versetzt worden sei, welche panikartige Reaktionen auslösten und er sich (auch) dadurch zu wenig um seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen gekümmert habe, ist entgegenzuhalten, dass bereits die Umsatzsteuer-Jahreserklärung 1991 eine massive Restschuld ausweist, das dies offensichtlich verursachende deliktische Verhalten aber im Jahre 1991 gesetzt wurde, der Brand des Sortimentschleppers zugestandenermaßen aber erst im Frühjahr 1993 stattgefunden hatte. Andererseits folgt aber auch nach 1993 wiederum eine über den Zeitraum eines Jahres dauernde Phase des steuerlichen Wohlverhaltens, was die gegenständlichen Selbstbemessungsabgaben betrifft. Eine Panik, welche E seiner Behauptung nach dem Maschinenbrand ergriffen hätte, nach *Meyers Enzyklopädischen Lexikon* begrifflich "ein heftiger Schrecken und Angst, der ein Individuum in einer gefährvollen oder vermeintlich gefährlichen Situation unvermutet befällt und die unkontrollierte Fluchtreaktionen auslöst", ist damit vom Zeitablauf und Dauer der deliktischen Verhaltensweise her nicht erklärbar.

In der Gesamtschau zeigt sich somit, dass der Argumentation des Berufungswerbers hinsichtlich der subjektiven Tatseite betreffend die Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen von Seite des Berufungssenates nicht zu folgen war.

Laut genanntem Veranlagungsakt bzw. Buchungsabfrage wurde vom Finanzamt die Zahllast für Jänner bis März 1996 am 12. Juli 1996 mit ATS 70.000,--, für April bis Juni 1996 am 6. Dezember 1996 mit ATS 75.000,--, für Juli bis September 1996 am 21. Jänner 1997 mit ATS 80.000,--, sowie für Oktober bis Dezember 1996 am 18. April 1997 mit ATS 60.000,-- geschätzt. Der Beschuldigte konnte – in Anbetracht seiner Erfahrungen mit der Abgabenbehörde – wohl nicht damit rechnen, dass das Finanzamt etwa auf diese Schätzungen vergessen und die Jahresumsatzsteuer unter deren Höhe bzw. allenfalls sogar unter der tatsächlichen Höhe der Jahresumsatzsteuer für 1996 festsetzen würde. Eine versuchte Hinterziehung an Jahrumsatzsteuer für 1996 durch E ist daher wohl wie auch betreffend die Vorjahre nicht erweislich.

Der Beschuldigte hat daher neben den Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit. a FinStrG eine Hinterziehung von Vorauszahlungen gemäß § 33 Abs.2 lit. a FinStrG in Höhe von jeweils ATS 17.960,-- betreffend Jänner bis Dezember 1996 zu verantworten.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Gemäß § 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 dabei die Erschwerungs- und die Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen, aber 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 dem 5. Juni 2004, ist bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich wie hier betreffend die Abgabenhinterziehungen nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit einem ein Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag nur zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen.

Wenngleich diese Bestimmung als ausdrückliche Regelung für die gegenständlichen Finanzstraftaten der E in Anbetracht der Bestimmung des § 4 Abs.2 FinStrG noch nicht anwendbar ist, ergibt sich daraus jedenfalls ein wichtiger Hinweis zur Beachtung einer ausreichenden Generalprävention, da Finanzvergehen wie die des Beschuldigten, welcher seinen abgabenrechtlichen Pflichten jahrelang nicht entsprochen hat, in ihrer Gesamtheit als durchaus eine budgetäre Wirkung habende Verfehlungen grundsätzlich mit empfindlicher Sanktion zu bedenken sind, welche andere potentielle Finanzstraftäter in der Lage der Beschuldigten von der Begehung ähnlicher Finanzstraftaten abhalten soll.

Der Umstand, dass der Beschuldigte aufgrund seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse eine derartige Geldstrafe möglicherweise nicht auf einmal oder nicht innerhalb angemessener Frist entrichten kann, hindert nicht die Pflicht der Finanzstrafbehörden, eine solche entsprechend den rechtlichen Voraussetzungen vorzuschreiben (vgl. VwGH 6.12.1965, 926/65; VwGH 5.9.1985, 85/16/0044).

Gemäß § 33 Abs.5 FinStrG werden Abgabenhinterziehungen mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der Summe der Verkürzungsbeträge geahndet.

Gemäß § 49 Abs.2 FinStrG werden Finanzordnungswidrigkeiten im Sinne des § 49 Abs.1 lit. a FinStrG mit einer Geldstrafe bis zur Hälfte der nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit entrichteten bzw. abgeführten Beträge geahndet.





Auch wird wohl nicht mehr von der dringenden Notwendigkeit einer strengen Bestrafung gesprochen werden können, um den Beschuldigte selbst von weiteren Finanzvergehen abhalten zu können, da sich dieser ja – jedenfalls laut den vorgelegten Akten, soweit erkennbar – steuerlich wohlverhalten hat.

Derartige Überlegungen sollten auch für Dritte bei Bekanntwerden der Berufungsentscheidung einsichtig sein.

Den Milderungsgründen der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit des E, dem abgelegten Teilgeständnis, der Schadensgutmachung hinsichtlich der Lohnabgaben, der Abschwächung der Spezialprävention, stehen als erschwerend die Vielzahl der deliktischen Angriffe über einen längeren Zeitraum, das hartnäckige Ignorieren seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen durch den Beschuldigten weit über das durchschnittliche Ausmaß hinaus, sowie die ebenfalls zu beachtende – wenn ebenfalls zurückgedrängte – Generalprävention gegenüber, woraus sich eine leichte Erhöhung des obigen Ausgangswertes auf € 12.000,-- ergibt.

Der Zeitablauf schlägt sich mit einer Verringerung um die Hälfte des obigen Zwischenwertes auf € 6.000,-- zu Buche.

Die äußerst schlechte Einkommens- und Vermögenslage des Beschuldigten rechtfertigt eine nochmalige Verringerung um die Hälfte, sodass sich nunmehr im fortgesetzten Verfahren eine Geldstrafe von lediglich € 3.000,--, das sind nunmehr lediglich 9,04 % des verbleibenden Strafrahmens, als tat- und schuldangemessen erweist.

Eine weitere Verringerung der Geldstrafe ist dem Berufungssenat insbesondere in Anbetracht der zu beachtenden Generalprävention – siehe oben – verwehrt.

Die obigen Ausführungen gelten grundsätzlich auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei anzumerken ist, dass dabei überdies der Aspekt der schlechten Finanzlage der Beschuldigten ohne Relevanz verbleibt, da ja laut Gesetz eine Ersatzfreiheitsstrafe gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Nach der Spruchpraxis wird pro einer Geldstrafe von € 7.000,-- / 8.000,-- üblicherweise eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat festgesetzt.

Die ursprüngliche Überlegung, die Ersatzfreiheitsstrafe unverändert zu belassen, weil auch der Ersten Senat trotz einer leichten Verringerung der Geldstrafe wie im Berufungsverfahren diese

unverändert belassen hätte, ist nunmehr in Anbetracht der massiven Verringerung des Geldstrafrahmens ohnehin nicht mehr aktuell.

Der Spruchsenat hatte trotz einer ausgesprochenen Geldstrafe von ATS 300.000,-- (umgerechnet € 21.801,85) eine Ersatzfreiheitsstrafe von lediglich einem Monat verhängt; üblich wäre nach der obgenannten Spruchpraxis eine solche von etwa zehn Wochen gewesen.

Das geringe Ausmaß der Erststrafe ausgeblendet, wäre sohin nunmehr eine Ersatzfreiheitsstrafe von etwa drei Wochen zu verhängen.

Solches wäre aber wiederum mangels einer Berufung auch des Amtsbeauftragten eine unzulässige Verböserung gegenüber dem Erkenntnis des Spruchsenates.

Die Ersatzfreiheitsstrafe war somit im Verhältnis der Geldstrafen ebenfalls auf vier Tage zu verringern.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der verhängten Geldstrafe, maximal € 363,--, festzusetzen ist. Sie erweisen sich daher als rechters.

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, einem 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 Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig gewesen und mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müssten.

Linz, 4. April 2006