

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Salzburg 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Dr. Richard Tannert, den Richter Dr. Peter Binder und die fachkundigen Laienrichter Mag. Gottfried Warter und Dr. Reinhold Hauk in der Finanzstrafsache gegen A, geb.xxxxx, ehem. Geschäftsführer der B-GmbH, nunmehr in Strafhaft in XXX, vertreten durch Dr. Johann Eder, Rechtsanwalt, Giselakai 45, 5020 Salzburg, wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehungen gemäß §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung (Beschwerde) des Beschuldigten vom 8. Jänner 2013 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Salzburg-Land als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land als Finanzstrafbehörde vom 18. Dezember 2012, Strafnummer (StrNr.) 093/2010/00095-001, in der Sitzung am 7. Mai 2018 nach in Anwesenheit des Beschuldigten, jedoch in Anwesenheit seines Verteidigers und des Amtsbeauftragten Mag. Josef Nußbaumer sowie im Beisein der Schriftführerin Sabine Hasenöhrl durchgeführter mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der als Beschwerde im Sinn des § 151 FinStrG nF zu qualifizierenden Berufung des Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und die im Übrigen unverändert bleibende Entscheidung des Spruchsenates in ihrem Ausspruch über Strafe dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat wie folgt:

Gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 38 Abs. 1 idF BGBI I 2010/104 wird über A eine **Geldstrafe** in Höhe von

**€ 10.000,00**

(in Worten: Euro zehntausend)

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

**sechzehn Tagen**

verhängt.

II. Im Übrigen wird das Rechtsmittel des Beschuldigten als unbegründet abgewiesen.

III. Gegen diese Entscheidung ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

A. Mit Pkt. 2 des Erkenntnisses des Spruchsenates III beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Salzburg-Land als Finanzstrafbehörde (damals: erster Instanz) vom 18. September 2012, StrNr. 093/2010/00095-001, ist A der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG iVm § 38 Abs. 1 FinStrG idFd BGBI I 2010/104 schuldig gesprochen worden, weil er [ergänze: als Abgabepflichtiger im Amtsbereich des Finanzamtes Salzburg-Stadt] vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht einerseits durch Einreichung unrichtiger Einkommensteuererklärungen, in welchen er seine Gewinne aus seiner Tätigkeit für das "C-Institut" verheimlicht hatte, [in den Jahren 2006 und 2007] betreffend die Veranlagungsjahre 2005 und 2006 eine Verkürzung an bescheidmäßig festzustellender Einkommensteuer in Höhe von € 4.950,00 (2005) und € 19.800,00 (2006) bewirkt hatte, indem in den diesbezüglichen Bescheiden die Einkommensteuer antragsgemäß entsprechend zu niedrig festgesetzt wurde, und andererseits durch Nichteinreichung von Einkommensteuererklärungen, in welchen er seine Gewinne aus seiner Tätigkeit für das "C-Institut" offengelegt hätte, [in den Jahren 2008 und 2009] betreffend die Veranlagungsjahre 2007 und 2008 eine Verkürzung an bescheidmäßig festzustellender Einkommensteuer in Höhe von € 19.830,00 (2007) und € 19.829,99 (2008) bewirkt hatte, indem infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung der Abgabenansprüche die diesbezüglichen Einkommensteuern nicht mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfristen festgesetzt werden konnten, wobei [es ihm darauf angekommen war,] sich durch die wiederkehrende Begehung dieser Verkürzung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, und über ihn aus diesem Grunde gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG iVm § 38 Abs. 1 FinStrG idFd BGBI I 2010/104 eine Geldstrafe in Höhe von € 35.000,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in Höhe von zwei Monaten verhängt worden.

Zusätzlich wurde A auch der Ersatz pauschaler Verfahrenskosten nach § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG in Höhe von € 500,00 auferlegt.

Aus den vorgelegten Akten ist diesbezüglich folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Der in XXX, XXX, am xxxxx geborene Beschuldigte A ist seit 1. Dezember 1997 und auch im strafrelevanten Zeitraum alleinverantwortlicher Geschäftsführer der B-GmbH, FN1, gewesen (Auszug Firmenbuch, Finanzstrafakt StrNr. 093/2010/00095-001, Bl.4 verso). XXXXXX Steuerlich ist der Beschuldigte beim Finanzamt Salzburg-Land unter der StNr. 93/xyz erfasst gewesen und hat er in diesem Zusammenhang auch für die Veranlagungsjahre 2005 und 2006 Einkommensteuererklärungen eingereicht, aufgrund welcher infolge antragsgemäßer Veranlagung die Einkommensteuer für 2005 am 23. Oktober 2006 mit € 32.724,94 und am 28. September 2007 für 2006 mit -€ 362,51

festgesetzt worden ist (genannter Finanzstrafakt, Bl. 43 ff und 50 ff, Veranlagung 2005 und 2006; Abfrage Abgabenkonto vom 6. November 2017).

Zusätzlich fungierte A aber auch als selbständiger Geschäftsführer der D-GmbH, FN2, seit 30. September 2005 (bis zum 19. Jänner 2010) und ebenso der E-GmbH, FN3, seit 5. Oktober 2005 (bis zum 61. Jänner 2010) (Finanzstrafakt, Bl. 7 verso und 9 verso), beide zusammengefasst und bekannt als das "C-Institut". Eine allfällige entsprechende Vergütung war gegenüber dem österreichischen Fiskus nicht offengelegt worden. Eine solche Offenlegung war auch nicht bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist für die Einreichung der Einkommensteuererklärungen betreffend die Veranlagungsjahre 2007 und 2008 bis zum 30. Juni 2008 und 30. Juni 2009 erfolgt (Finanzstrafakt).

Tatsächlich aber hatte A ab einschließlich Oktober 2005 monatlich € 4.500,00 für die Vertretung des "C-Institutes" sowie für die positive Vermarktung der Marke G im Umfeld der XXXXX - abgedunkelt vor dem österreichischen Fiskus in der Schweiz - ausbezahlt erhalten (BP-Bericht vom 27. Oktober 2010, ABNr. xxxx, Umsatzsteuer Pkt. 1, Finanzstrafakt, Bl. 16).

Aufgedeckt wurde dies im Frühjahr 2010 im Zuge von vermögensstrafrechtlichen Ermittlungen des Landeskriminalamtes H gegen A und I (dem vormaligen technischen Leiter der XXXXX), bei welchen in Österreich Bankunterlagen gesichtet wurden: Dabei war ein vertrauliches Schreiben des Dr.J, Berater der K und Verwalter des G-Nachlasses in der Schweiz, an die Kreditabteilung der L-Bank vom 18. Jänner 2008 aufgefunden worden, in welchem bestätigt wird, dass A für seine Geschäftsführungstätigkeit für das "C-Institut" ein monatliches Honorar von € 4.500,00 bezogen hat (genannter BP-Bericht, aaO, Finanzstrafakt, Bl. 16).

Dieses zusätzliche Honorar des Beschuldigten bzw. der diesbezügliche Abgabenanspruch sollte nach seinem Tatplan gegenüber dem österreichischen Fiskus verborgen bleiben, weshalb von der zuständigen österreichischen Abgabenbehörde auch nicht jeweils bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist die diesbezügliche Einkommensteuer festgesetzt werden sollte bzw. mangels Erfassung in später allenfalls aus anderen Gründen eingereichten Steuererklärungen die Einkommensteuer jeweils zu niedrig festgesetzt werden sollte, wobei es A überdies darauf angekommen ist, sich durch die wiederkehrende Begehung der Abgabenverkürzungen ein fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Wie den vorgelegten Akten weiters zu entnehmen ist, hat A solcherart Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 9.900,00 (2005) + € 39.600,00 (2006) + € 39.600,00 (2007) + € 39.600,00 (2008) gegenüber dem Finanzamt Salzburg-Land verheimlicht (genannter BP-Bericht, Einkommensteuer Pkt 1/2; Finanzstrafakt Bl. 18), woraus sich eine zu niedrige Festsetzung an Einkommensteuer in Höhe von € 4.950,00 (2005) und € 19.800,00 (2006) bzw. eine unterbliebene Festsetzung an Einkommensteuer mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist in Höhe von € 19.830,00 (2007) und € 19.829,99 (2008) ergibt (vergleiche die ergangenen Bescheide, Finanzstrafakt Bl. 46, 53, 58 und 60).

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des A, ein Tatsachengeständnis, sowie ein seit 2009 vorliegendes abgabenrechtliches Wohlverhalten des Beschuldigten, verbunden mit einer weggefallenen Notwendigkeit zur Spezialprävention infolge des Wegzuges in das EU-Ausland, als erschwerend einen langen Tatzeitraum [die Mehrzahl der deliktischen Angriffe].

Ebenso hat der Spruchsenat offenkundig auch auf die ihm dargestellten persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschuldigten (Finanzstrafakt Bl. 90) Bedacht genommen.

B. Gegen das obige Straferkenntnis des Spruchsenates hat der Beschuldigte durch seinen Verteidiger mit Schriftsatz vom 4. Jänner 2013 bezüglich des Fakts Hinterziehung Einkommensteuer 2008 und bezüglich des Ausspruches über Strafe innerhalb offener Frist Berufung erhoben und beantragt, das Finanzstrafverfahren hinsichtlich des Vorwurfs einer gewerbsmäßigen Hinterziehung an Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr 2008 einzustellen sowie die Strafe unter Anwendung des außerordentlichen Milderungsrechtes des § 23 Abs. 4 FinStrG auf ein bei den gegebenen persönlichen Verhältnissen und der gegebenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu bewältigendes Maß herabzusetzen.

Die Bekämpfung des Schulterspruches betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2008 gründet sich darauf, dass der Beschuldigte durch die Steuerberaterin Dr.M vertreten war und aufgrund dessen die Frist zur Einbringung der Abgabenerklärung zur Zeit der Feststellung, dass diese Einkünfte nicht erklärt worden seien, noch offen gewesen wäre oder der Beschuldigte zumindest davon ausging und ausgehen durfte, dass diese Frist noch offen gewesen ist. Es könnte daher nicht - zumindest nicht mit der für ein Strafverfahren erforderlichen Sicherheit - festgestellt werden, dass der Beschuldigte dieses Einkommen nicht erklärt hätte. Es sei ihm deshalb auch keine vorsätzliche Hinterziehung dieser Abgabe anzulasten.

Die Strafberufung gründet sich im Wesentlichen darauf, dass die verhängte Geldstrafe bei den wirtschaftlichen Verhältnissen und der (zumindest derzeitigen) sehr bescheidenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Beschuldigten faktisch von vornherein einen Vollzug der Ersatzfreiheitsstrafe mit sich bringen würde. Dies könnte jedoch im Sinne des Gebotes der Gleichbehandlung aller Menschen vor dem Gesetz - ob arm oder reich - nicht rechtens sein. Bei nach dem Strafgesetzbuch [StGB] zu ahndenden Delikten werde aufgrund des Tagsatz-Systems der Leistungsfähigkeit Rechnung getragen und werden Straftäter auch bei durchaus gravierenden Straftaten gegen fremdes Eigentum oder die körperliche Integrität bei geringer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit mit einer für sie schmerzhaften, also das Straföbel entsprechend deutlich spürbaren Strafe belegt, die im Vergleich zur unbedingten Geldstrafe im finanzbehördlichen Strafverfahren nur einen kleinen Bruchteil ausmachen würde.

Neben dem festgestellten Einkommen sei zu berücksichtigen, dass der Beschuldigte und seine Gattin infolge des Notverkaufes ihres Hauses und früheren Heimes in XX

auf einem Schuldenberg von mehr als € 350.000,00 säßen, nachdem durch eine - mittlerweile aufgehobene - Beschlagnahme ein Verkauf an einen Interessenten um einen die Anschaffungskosten etwa deckenden Betrag gescheitert sei.

Beim Nettoeinkommen des Beschuldigten und der Unmöglichkeit der Verteilung der Strafe auf einen größeren Zeitraum durch Kreditaufnahme stelle sich die Verhängung einer Geldstrafe in Wirklichkeit als eine Art "Verpackung" bzw. "verdeckte Primärfreiheitsstrafe" dar. Bei Verurteilten mit entsprechendem Vermögen bzw. einer entsprechenden Erwerbsmöglichkeit hingegen trete tatsächlich die in solchen Fällen vom Gesetzgeber und der Rechtsprechung als angemessen zu verhängende "bloße" Bestrafung durch die finanzielle Einschränkung bzw. Belastung infolge der Geldstrafe ein. Dies sei mit der grundrechtlich gebotenen Gleichbehandlung, wie sich diese auch sehr deutlich durch das Tagessatzsystem des StGB manifestiere, unvereinbar.

Daraus zeige sich, dass durch die gegenständlich verhängte Strafe - bei aller Schuld Einsicht des Beschuldigten und einer entsprechenden Bedachtnahme auf die Schuld bei der Strafbemessung - dem Strafzumessungsgrund der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit viel zu wenig Bedeutung beigemessen worden sei und eine Strafe selbst im Rahmen der Mindeststrafe gemäß § 23 Abs. 4 Satz 1 FinStrG unter dem Aspekt der vorbeschriebenen Gleichbehandlung außerhalb des Rahmens der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit liege, sodass besondere Gründe im Sinne des § 23 Abs. 4 Satz 2 FinStrG dafür vorlägen, das Zehntel des Strafrahmens zu unterschreiten.

Auch sei der Fall von der Besonderheit gekennzeichnet, dass der Beschuldigte durch die medial breit gestreuten Anschuldigungen faktisch wirtschaftlich vernichtet und zumindest für eine noch nicht absehbare Zeit außerstande gesetzt worden sei, sich seinen Fähigkeiten entsprechend im Erwerbsleben zu betätigen.

C. Ein Rechtsmittel des Amtsbeauftragten liegt nicht vor.

D. Der Verteidiger hat in seinem Schriftsatz Bezug genommen auf das gegen seinen Mandanten damals anhängige gerichtliche Strafverfahren vor dem Landesgericht H zu GZ. xxxxxx, in welchem A wegen der in der Zeit von August 2002 bis Juli 2009 begangenen Verbrechen der Untreue nach § 153 Abs. 1 und 2 zweiter Fall StGB im hauptsächlichen Zusammenhang mit seiner Geschäftsführung bei der B-GmbH in 29 Fällen mit einer Schadenssumme von insgesamt € 1.298.841,08 am 25. Februar 2014 zu einer unbedingten Freiheitsstrafe von drei Jahren und zehn Monaten verurteilt worden ist, wobei das Strafausmaß - nach Abweisung einer Nichtigkeitsbeschwerde durch den Obersten Gerichtshof - letztlich mit Urteil des Oberlandesgerichtes Linz vom 6. Juni 2016, Gz. xxxx, noch auf viereinhalb Jahre angehoben worden ist.

E. A befindet sich nach Übernahme der Strafvollstreckung durch XXX dort seit dem 26. Jänner 2017 in Strafhaft (Abfrage Strafregister vom 4. April 2018).

F. Die vom Beschuldigten erhobene und dem zuständigen Finanzstrafsenat Salzburg 1 tatsächlich erst jüngst zugekommene Berufung ist gemäß § 265 Abs. 1s lit. a FinStrG

durch das Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG bzw. § 151 FinStrG nF zu behandeln.

G. Im Zuge einer mit Zustimmung des Beschuldigten in seiner Abwesenheit am 7. Mai 2018 vor dem Bundesfinanzgericht durchgeföhrten mündlichen Verhandlung wurde der verfahrensgegenständliche Sachverhalt ausführlich erörtert und dabei zu den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Beschuldigten von der Verteidigung ergänzend vorgebracht:

Der Beschuldigte sei mittellos und überdies durch die im obgenannten Strafverfahren vor dem Landesgericht H zugesprochenen Schadenersatzverpflichtungen hoch verschuldet. Seine Verbindlichkeiten betragen derzeit rund 1,5 Millionen €. Nach Verbüßung der Strafhaft sei ein Sanierungsverfahren geplant.

A sei verheiratet und habe keine Sorgepflichten.

Schwere Erkrankungen seines Mandanten sind dem Verteidiger nicht bekannt. Eine depressive Verstimmung seines Mandanten in Anbetracht seiner eingetretenen Lebenslage scheine zwischenzeitig überwunden.

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

1. Straferkenntnisse erwachsen in Teilrechtskraft, wenn nicht deren gesamter Umfang angefochten wird (siehe bereits VwGH 15.5.1986, 84/16/0209).

Ist somit der Schulterspruch des Spruchsenates teilweise in Rechtskraft erwachsen (weil das Rechtsmittel sich auf die Bekämpfung des Vorwurfs einer Hinterziehung an Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr 2008 beschränkt), steht für das Bundesfinanzgericht auch bindend fest, dass betreffend die außer Streit gestellten Fakten die im finanzstrafbehördlichen Schulterspruch umschriebenen Taten begangen wurden. Der einschreitende Finanzstrafsenat des Bundesfinanzgerichtes hat daher insoweit bei der Strafbemessung auch von den in der Tatumschreibung genannten Verkürzungsbeträgen auszugehen (siehe bereits z.B. VwGH 29.6.1999, 98/14/0177; UFS 13.11.2003, FSFV/0055-L/03; BFG 13.10.2015, RV/2300004/2014).

Dies bedeutet jedoch nicht, dass etwa bei der Strafausmessung nicht auch auf den Umstand Bedacht zu nehmen wäre, dass hinsichtlich einzelner, außer Streit gestellter Fakten eine Verjährung der Strafbarkeit eingetreten ist (siehe unten).

2. Gemäß § 119 Abs. 1 BAO haben Abgabepflichtige (hier: der Beschuldigte A) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen gemäß § 119 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) unter anderem Abgabenerklärungen, wozu auch Einkommensteuererklärungen gehören.

3. Einer Hinterziehung von Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich schuldig, wer zumindest bedingt vorsätzlich unter Verletzung der diesbezüglichen abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer solchen Einkommensteuer bewirkt, indem er die entgegen §§ 120 Abs. 2, 121 BAO den Beginn einer gewerblichen Betätigung (hier: die des Beschuldigten im Zusammenhang mit den "C-Institut") der zuständigen Abgabenbehörde nicht anzeigt und in weiterer Folge auch die Einreichung der elektronisch zu übersendeten diesbezüglichen Steuererklärungen, in welchen die daraus erzielten gewerblichen Einkünfte deklariert sind, unterlässt, weshalb das Finanzamt von solchen selbstständigen Einkünften und den daraus entstandenen Abgabenansprüchen bis zum Ablauf der jeweiligen Erklärungsfrist bis zum 30. Juni des Folgejahres (§ 134 Abs. 1 BAO) keine Kenntnis erlangt und deshalb die bescheidmäßig festzusetzenden Einkommensteuern nicht bis zum Ablauf dieser Frist festzusetzen vermag (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG Variante 2).

4. Ebenso begeht eine derartige Abgabenhinterziehung, wer (zumindest bedingt vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht seine gewerbliche Betätigung der Abgabenbehörde nicht anzeigt und dann zwar Einkommensteuererklärungen beim Finanzamt einreicht, in welchen aber die diesbezüglichen gewerblichen Einkünfte nicht offengelegt sind (hier: betreffend die Veranlagungsjahre 2005 und 2006), weshalb infolge antragsgemäßer Veranlagung die Einkommensteuern jeweils zu niedrig festgesetzt werden (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG Variante 1)).

5. Bedingt vorsätzlich handelte 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 gehalten und sich mit ihr abgefunden hat. Wissentlich handelte gemäß § 5 Abs. 3 StGB jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich gehalten hat, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss gehalten hat.

Absichtlich handelte gemäß § 5 Abs. 2 StGB ein Täter, wenn es ihm darauf angekommen ist, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzte.

6. Zum Verhältnis zwischen den Erscheinungsformen einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG in Form eines Unterlassens der Einreichung einer Steuererklärung bei unbekanntem Abgabenanspruch und einer dadurch am 30. Juni des Folgejahres eintretenden Verkürzung (Abs. 3 lit. a Variante 2) und einer nachfolgenden Einreichung einer unrichtigen Steuererklärung und einer dadurch bewirkten zu niedrigen Abgabenfestsetzung (Abs. 3 lit. a Variante 1) bzw. einer dadurch bewirkten zu Unrecht erfolgten Festsetzung einer Abgabengutschrift (Abs. 3 lit. c) bei weiterhin unbekannt bleibendem Abgabenanspruch in der verfahrensgegenständlichen Ausprägung (hier: Veranlagung Einkommensteuer 2006) ist anzumerken:

Unter der Voraussetzung, dass beide Sachverhalte Verfahrensgegenstand sind, konsumiert infolge des - in gleichsam typisierender Betrachtungsweise festzustellenden - größeren deliktischen Störwertes die Strafbarkeit einer vorsätzlichen Einreichung einer unrichtigen Abgabenerklärung, mit welcher bezogen etwa auf einen Veranlagungszeitraum statt der korrekten Festsetzung eines Abgaben(zahlungs)anspruches die bescheidmäßige Festsetzung einer nicht zustehenden Abgabengutschrift oder eines zu niedrigen Abgabenzahlungsanspruches veranlasst oder zumindest zu bewirken versucht wird, die Strafbarkeit des Unterlassungstatbestandes.

Entfiel nachträglich die Strafbarkeit in Bezug auf die eingereichte unrichtige Abgabenerklärung, lebte die Strafbarkeit der Abgabenverkürzung zum Zeitpunkt des Ablaufes der gesetzlichen Erklärungsfrist infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde vom entstandenen Abgabenanspruch wieder auf. Insoweit Gleichtes gilt, wenn etwa die Einreichung der zu einer Abgabengutschrift oder zu einer zu niedrigen Abgabenfestsetzung führenden unrichtigen Abgabenerklärung von der Finanzstrafbehörde gar nicht zum Verfahrensgegenstand gemacht worden wäre und diesbezüglich eine Verjährung der Strafbarkeit eingetreten ist: Strafbar wäre dann lediglich die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. a 2. Alt. FinStrG.

7. Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die - bei Abgabenhinterziehungen gemäß Abs. 2 leg.cit. fünfjährige - Frist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört wie im gegenständlichen Fall zum Tatbestand ein Erfolg (hier: der Eintritt der jeweiligen Verkürzung), so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Begeht aber der Täter während dieser Verjährungsfrist ein vorsätzliches Finanzvergehen, auf welches § 25 FinStrG (Voraussetzungen für ein Absehen von einer Bestrafung oder das Erteilen einer bloßen Verwarnung infolge Geringfügigkeit liegen vor) nicht anzuwenden ist, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für die neue Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist.

Gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG erlischt aber bei Finanzvergehen, zu deren Verfolgung die Finanzstrafbehörden zuständig sind, die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in § 31 Abs. 4 lit c FinStrG genannte Zeit (die Zeit von der Einbringung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder der mit diesem im Zusammenhang stehenden Abgabenverfahren bis zu deren Erledigung - hier nicht relevant) verstrichen sind.

8. An sich sprechen die Ausführungen des Spruchsenates zur Strafbemessung (erschwerend: "der lange Tatzeitraum") für die Annahme eines sogenannten fortgesetzten Deliktes, also, dass aufgrund der beschriebenen Tatplanung ein einheitlicher, auf die Verkürzung von Abgaben durch mehrere Jahre hindurch gerichteter Willensentschluss bestanden hat.

Abgesehen von der darauf hindeutenden Formulierung bei der Strafbemessung ist jedoch im Übrigen weder aus dem Spruch des Erkenntnisses der Finanzstrafbehörde noch aus dessen Begründung die erfolgte Feststellung eines fortgesetzten Deliktes abzuleiten.

Die allfällige nachträgliche - aufgrund der hier im Speziellen gegebenen Aktenlage grundsätzlich möglichen - Konstatierung eines fortgesetzten Deliktes (zur Rechtsfigur eines solchen siehe z.B. die diesbezüglichen Ausführungen von *Fellner*, FinStrG, Anm 35 ff zu § 33; *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Finanzstrafgesetz I<sup>4</sup>, Rz 30 ff zu § 1) veränderte jedoch das der Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhaltssubstrat zum Nachteil des Beschuldigten und verstieße gegen das - mangels einer Beschwerdeerhebung der Amtsbeauftragten - nach § 161 Abs. 3 Satz 1 FinStrG vom Bundesfinanzgericht zu beachtende Verböserungsverbot.

Somit ist im gegenständlichen Fall das rechtliche Schicksal jedes verfahrensgegenständlichen Faktums für sich selbstständig zu prüfen.

9. Die Versagung einer Qualifizierung des finanzstrafrechtlich relevanten Verhaltens des Beschuldigten als fortgesetztes Delikt hindert aber nicht die vom Bundesfinanzgericht aus den konkreten Umständen des Tatgeschehens (Auszahlung der Vergütung auf ein Schweizer Bankkonto, Nichtanzeige seiner Betätigung gegenüber dem österreichischen Fiskus, Nichterklärung in den solcherart unvollständig bleibenden Abgabenerklärungen) zu treffende Feststellung zur subjektiven Tatseite, wonach A für sich von Anfang die Entscheidung getroffen hat, seine gewerbliche Betätigung und die daraus von ihm erzielten gewerblichen Einkünfte aus seiner Tätigkeit für das "C-Institut" vor der zuständigen österreichischen Abgabenbehörde und auch vor seiner grundsätzlich mit der Erstellung seiner Steuererklärungen beauftragten Steuerberaterin auf Dauer zu verbergen und solcherart die dabei an sich anfallende Einkommensteuer ab 2005 im Höchstmaß zu verkürzen. Dieser allgemein gehaltene Vorsatz genügt, ohne dass der Beschuldigte im Detail ein Verkürzungswissen etwa über den Zeitpunkt der Tatvollendung oder die Höhe des Verkürzungsbetrages aufweisen muss.

10. Gewerbsmäßig hat jemand Abgabenhinterziehungen nach dem im hier strafrelevanten Zeitraum bzw. zum Zeitpunkt der gegenständlichen Entscheidung des Spruchsenates (am 14. Dezember 2015) geltenden Finanzstrafrecht (§ 4 Abs. 2 FinStrG) begangen, wenn es ihm darauf angekommen ist, sich durch die wiederkehrende Begehung (ergänze begrifflich: der Abgabenhinterziehungen) eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (§ 38 Abs. 1 lit. a FinStrG aF).

11. Somit ergibt sich hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Fakten folgendes Bild:

11.1. Hinsichtlich der vom Beschuldigten betreffend das Veranlagungsjahr 2005 mittels Einreichung einer unrichtigen Einkommensteuererklärung bewirkten gewerbsmäßigen Hinterziehung an Einkommensteuer in Höhe von € 4.950,00 ist - bei Annahme eines dreitägigen Postlaufes bis zur Zustellung des unrichtigen Einkommensteuerbescheides vom 23. Oktober 2006 am 26. Oktober 2016 eine absolute Verjährung der Strafbarkeit eingetreten, welche auch bei der Strafausmessung zu berücksichtigen ist.

11.2. Hinsichtlich der vom Beschuldigten betreffend das Veranlagungsjahr 2006 mittels Einreichung einer unrichtigen Einkommensteuererklärung bewirkten gewerbsmäßigen Hinterziehung an Einkommensteuer in Höhe von € 19.800,00 ist - bei Annahme eines dreitägigen Postlaufes bis zur Zustellung des unrichtigen Einkommensteuerbescheides vom 28. September 2007 am 1. Oktober 2017 eine absolute Verjährung der Strafbarkeit eingetreten, welche auch bei der Strafausmessung zu berücksichtigen ist.

11.3. Hinsichtlich der vom Beschuldigten betreffend das Veranlagungsjahr 2007 mittels Unterlassung der Einreichung einer korrekten Einkommensteuererklärung bis zum 30. Juni 2008 bewirkten gewerbsmäßigen Hinterziehung an Einkommensteuer in Höhe von € 19.830,00 ist die zehnjährige Verjährungsfrist betreffend die Strafbarkeit des Finanzvergehens noch nicht abgelaufen.

11.4. Ebenso ist auch hinsichtlich der für das Veranlagungsjahr 2008 dem Beschuldigten vorgeworfenen gewerbsmäßigen Hinterziehung an Einkommensteuer in Höhe von € 19.829,99 mittels Unterlassung der Einreichung einer korrekten Einkommensteuererklärung bis zum 30. Juni 2009 die Strafbarkeit noch nicht absolut verjährt.

Soweit der Beschuldigte einwendet, dass er ja in steuerlicher Hinsicht gegenüber der Abgabenbehörde durch die Steuerberaterin Dr.M vertreten gewesen sei und - insoweit wohl zu ergänzen - die dieser gewährte Frist zur Einreichung der Einkommensteuererklärung für 2008 am 30. Juni 2009 (und wohl auch später) noch offen gewesen sei, er insoweit daher nicht mit Vorsatz gehandelt habe, ist ihm zu entgegnen:

Den vorgelegten Akten (Arbeitsbogen, Band II, Medienberichte) ist zu entnehmen, dass die strafrechtlichen Malversionen des Beschuldigten offensichtlich erst richtig im Jänner 2010 in die Öffentlichkeit gelangt sind. Bereits am 17. Dezember 2009 war A im Zuge einer außerordentlichen Generalversammlung der Gesellschafter der B-GmbH von seiner Funktion als selbständige vertretungsbefugter Geschäftsführer mit sofortiger Wirkung abberufen worden (Kopie Bericht über die außerordentliche Bucheinsicht 2002 - 2009 der B-GmbH, Pkt. 2.2, Arbeitsbogen, Band II, Berichte "Audit"); am 2. bzw. 3. Februar 2010 war eine entsprechende Strafanzeige an die Staatsanwaltschaft H erstattet worden (Arbeitsbogen, Band II, Anzeigen, Polizeiprotokolle). Wie oben ausgeführt, waren die verfahrensgegenständlichen Abgabenvermeidungen im Frühjahr 2010 bei Durchsicht von Bankunterlagen entdeckt worden.

Aus den Akten ist für das Bundesfinanzgericht kein Anhaltspunkt zu erkennen, dass A bereits vor den obigen Ereignissen, mit welchem ihm verständlich werden musste, dass seine geschäftlichen bzw. unternehmerischen Betätigungen im Zuge von strafrechtlichen Ermittlungen durchleuchtet werden würden, von seinem Tatplan einer vollständigen Verheimlichung seiner Einkünfte im Zusammenhang mit dem "C-Institut" und einer angestrebten Einkommensteuervermeidung im Höchstausmaß abgewichen wäre.

Der Beschuldigte selbst hat anlässlich seiner durch seinen Verteidiger übermittelten Rechtfertigung dazu ausgeführt, dass es ihm klar gewesen ist, dass diese Einkünfte der

Einkommensbesteuerung zu unterziehen waren. Er habe aber nicht beabsichtigt, die diesbezügliche Einkommensteuer nicht zu entrichten. Zur Nichtentrichtung sei es leider deshalb gekommen, weil er die Erklärung dieser Einkünfte wegen fehlender Mittel zur Bezahlung der Steuern möglichst lange hinausgeschoben und letztlich auch im Rahmen der wahrzunehmenden Fristen nicht vorgenommen habe (Finanzstrafakt Bl. 74 verso).

Dieser sein Verschulden abschwächenden Darstellung des Beschuldigten ist entgegen zu halten, dass es auch für ihn als steuerlichen Laien wohl für eine Entrichtung der verkürzten Einkommensteuer eine logische Voraussetzung gewesen wäre, seine gewerbliche Betätigung im Zusammenhang mit dem "C-Institut" und das von ihm dabei erzielte Einkommen seiner Steuerberaterin bekanntzugeben, welche dann - ihre Abgabenredlichkeit vorausgesetzt - für ihn die weiteren Veranlassungen (Meldung bei der Abgabenbehörde, Aufnahme in die Einkommensteuererklärungen etc.) vorgenommen hätte. Weil er aber dies nach seinem Tatplan unterlassen hat, war keine Anzeige der Tätigkeit beim Finanzamt erfolgt und waren die diesbezüglichen Gewinne auch nicht in den Einkommensteuererklärungen für 2005 und 2006 enthalten, die auch keineswegs untypisch spät eingereicht worden sind. Ebenso waren für 2007 und 2008 von der Steuerberaterin für den Beschuldigten keine Einkommensteuererklärungen eingereicht worden, gab es keine Fristsetzung für die Einreichung derselben und wären und sind auch von der Steuerberaterin nach Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist keine Einkommensteuererklärung eingereicht worden - dies schlicht deswegen, weil der Beschuldigte nach dem damaligen Wissen des Finanzamtes nur nichtselbständige Einkünfte als Geschäftsführer der B-GmbH bezogen hatte, welche bereits einer Lohnsteuer unterworfen worden waren (Finanzstrafakt Bl. 43 ff, 50 ff).

Im Ergebnis hat daher A auch, wie vom Spruchsenat festgestellt, betreffend das Veranlagungsjahr 2008 eine gewerbsmäßige Hinterziehung an Einkommensteuer in Höhe von € 19.829,99 zu verantworten.

12. Eine Schadensgutmachung liegt nicht vor (Kontoabfrage) und ist auch nicht zu erwarten (Vollstreckungsakt).

13. Zur Strafbemessung ist auszuführen:

13.1. Vorab ist festzuhalten, dass die Bedenken der Verteidigung in Bezug auf einen verfassungsrechtlichen Kontext nicht geteilt werden: Es ist eben so, dass hier und übrigens auch in einem allfälligen gerichtlichen Strafverfahren in Finanzstrafsachen das Tagsatzprinzip nicht zur Anwendung gelangt. Auch wenn rein hypothetisch die gegenständlichen finanzstrafrechtlichen Verfehlungen des Beschuldigten in die schöffengerichtliche Zuständigkeit gefallen wären, hätte das Landesgericht H zusätzlich neben der für die Untreue verhängten Freiheitsstrafe zusätzlich eine Vermögensstrafe in Form einer Geldstrafe auszumessen gehabt. Soweit eine Mittellosigkeit des Beschuldigten zu bedenken ist, geben die einfachgesetzlichen Instrumente der Strafausmessung jedenfalls ausreichend Raum, ohne dass insoweit Bedenken hinsichtlich einer allfälligen Verfassungswidrigkeit einzelner Bestimmungen des FinStrG erweckt werden.

Gewerbsmäßige Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG werden gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 38 Abs. 1 FinStrG idFd BGBI I 2010/104 (neben einer im gegenständlichen Fall mangels Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen nicht zur Anwendung gelangenden Freiheitsstrafe) mit einer Geldstrafe bis zum Dreifachen der jeweiligen Verkürzungsbeträge geahndet, wobei - im Falle mehrerer Finanzstraftaten - zur Bemessung der Geldstrafe gemäß § 21 Abs. 2 FinStrG die Summen der Strafdrohungen zu einer einheitlichen Geldstrafe zusammenzurechnen sind.

Es ergibt sich sohin unter Bedachtnahme auf die Verjährung der Strafbarkeit hinsichtlich der Hinterziehungen betreffend die Veranlagungsjahre 2005 und 2006 ein Strafrahmen von € 19.830,00 + € 19.829,99 = € 39.659,99 X 3 ergibt € 118.979,97, innerhalb dessen die tatsächliche Geldstrafe auszumessen ist.

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

Gemäß § 23 Abs. 2 und 3 FinStrG sind bei der Ausmessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen und zusätzlich die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Dabei ist auch darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Eine solche nur vorübergehende Abgabenvermeidung liegt nach der Aktenlage nicht vor.

Ein Unterschreiten eines Betrages von 10 % des Strafrahmens ist gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG nur bei Vorliegen besonderer Gründe zulässig; die in Frage kommenden Umstände rechtfertigen eine außerordentliche Milderung zumal in Anbetracht der zu beachtenden Generalprävention jedoch nicht (siehe nachstehend), wenngleich die Geldstrafe nunmehr nahe an diese Grenze heranzuführen ist.

Läge im gegenständlichen Fall ein durchschnittliches Verschulden vor, hielten sich die mildernden und erschwerenden Umstände die Waage und bestünden beim Beschuldigten auch durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse, ergäbe sich somit eine Geldstrafe von gerundet € 60.000,00.

Es liegt vor eine gleichsam typische rechtswidrige Steuervermeidung im Bereich der damaligen sozialen und kulturellen Elite des Landes H bzw. der Republik Österreich, bei welcher der Finanzstraftäter, lediglich subjektiv unter Druck eines entsprechenden Finanzbedarfes, sich entschlossen hat, einen wesentlichen Teil seines Einkommens vor dem österreichischen Fiskus zu verheimlichen.

Dem Milderungsgrund der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenseit steht als erschwerend die Mehrzahl der deliktischen Angriffe gegenüber.

Soweit der Spruchsenat als mildernd auch anführt ein abgegebenes Tatsachengeständnis des Beschuldigten, ist relativierend anzumerken, dass eine zur Aufklärung des finanzstrafrechtlich relevanten Sachverhaltes tatsächlich noch beizutragen vermögende

- und damit auch tatsächlich strafmildernde - Mitwirkung des Beschuldigten nur im untergeordneten Ausmaß festzustellen ist: Mit der Entdeckung der entsprechenden Bestätigung des Dr.J bei den Bankunterlagen und dem Wissen, dass diese monatlichen Zahlungen der Abgabenbehörde noch unbekannt gewesen waren, war der Sachverhalt eigentlich im Wesentlichen schon geklärt.

Von besonderer Bedeutung ist jedoch, dass infolge der geänderten Lebensumstände beim Beschuldigten, auch in realistischer Hinsicht derzeit mangels tatsächlicher Möglichkeiten, die Gefahr eines neuerlichen steuerlichen Fehlverhaltens, zumal in Bezug auf eine Beeinträchtigung österreichischer Abgaben, wesentlich zurückgedrängt ist. Dies steht auch im Einklang mit seinem zwischenzeitlichen steuerlichen Wohlverhalten, wie vom Spruchsenat auch bereits festgestellt.

Auch ist infolge des Zeitablaufes seit Tatbegehung der Strafverfolgungsanspruch der Republik Österreich stark abgeschwächt.

Zusätzlich ist aber auch der generalpräventive Aspekt zu bedenken:

A hat im Bereich der öffentlichen Gesellschaft sicherlich auch eine gesellschaftliche Vorbildfunktion ausgeübt; von ihm war zu erwarten, dass er als Kulturschaffender in Österreich unter Verwendung öffentlicher Mittel auch eine entsprechende Redlichkeit bei der Aufbringung dieser an den Tag legt, auch wenn es seine eigene Person betroffen hat. So gesehen ist eine ausreichend empfindliche Strafe zu verhängen, um bei Bekanntwerden der Entscheidung des Bundesfinanzgericht im früheren Umfeld des Beschuldigten nicht den fälschlichen Eindruck zu erwecken, gravierende abgabenrechtliche Verfehlungen, wie vom Beschuldigten begangen, wären eigentlich nur mit einem im Verhältnis geringen Unwert behaftet und zögen aus diesem Grunde nur ein geringes Sanktionsübel nach sich.

So gesehen, ist in gesamthafter Erwägung der obigen Argumente der genannte Ausgangswert an Geldstrafe auf € 30.000,00 zu verringern.

Die derzeitige persönliche Situation des Beschuldigten und seine schlechte Einkommens- und Vermögenslage berechtigen zu einem Abschlag um die Hälfte, womit sich eine Geldstrafe von € 15.000,00 ergibt, welche noch über der oben angesprochen 10%-Grenze des § 23 Abs. 4 FinStrG liegt.

Überdies ist aber auch noch ein Abschlag von einem Drittel dieses Strafbetrages wegen überlanger Verfahrensdauer vorzunehmen, weil das gegenständliche Rechtsmittel des Beschuldigten nach seiner Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat im Jänner 2013 erst nunmehr in Behandlung genommen werden konnte.

13.2. Die obigen Argumente gelten grundsätzlich auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei aber die nunmehrige schlechte Finanzlage des Beschuldigten außer Ansatz zu lassen ist. So gesehen hätte das Bundesfinanzgericht bei freier Entscheidung eine Ersatzfreiheitsstrafe von etwa 6 bis 8 Wochen auszusprechen gehabt.

Mangels einer Strafberufung des Amtsbeauftragten gilt jedoch das bereits erwähnte Verböserungsverbot nach § 161 Abs. 3 FinStrG, weshalb die Ersatzfreiheitsstrafe im Verhältnis der reduzierten Geldstrafe ebenfalls auf gerundet 16 Tage zu verringern ist.

### **Kostenentscheidung**

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist; der vom Spruchsenat vorgeschriebene Kostenersatz war daher unverändert beizubehalten.

### **Zahlungsaufforderung:**

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monates nach Verkündung dieser Entscheidung fällig und sind auf Bankkonto der Finanzstrafbehörde zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe, gegebenenfalls unter Anwendung des Finanzstrafzusammenarbeitsgesetzes in XXX, vollzogen werden müsste. Ansuchen um allfällige Zahlungserleichterung wären beim Finanzamt einzubringen.

### **Zur Unzulässigkeit der Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes liegt vielmehr eine gesicherte Rechtslage zugrunde, wobei für die Entscheidung die ihr vorausgegangene Beweiswürdigung und das angewandte Ermessen wesentlich gewesen sind.

Salzburg-Aigen, am 7. Mai 2018

