

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. Ernst Grafenhofer und Dr. Karl Penninger als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen D, vertreten durch die Meyndt Ransmayr Schweiger und Partner Rechtsanwälte OEG, Huemerstraße 1/Kaplanhofstraße 2, 4020 Linz, wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs.1, 38 Abs.1 lit.a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 24. April 2006 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 16. September 2005, StrNr. 054/2000/00063-001, nach der am 20. September 2007 in Anwesenheit des Beschuldigten, dieser auch anwesend als Vertreter der nebenbeteiligten E GmbH, des Amtsbeauftragten HR Dr. Kurt Brühwasser sowie der Schriftführerin Sarah Hinterreiter durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der eingeschränkten Berufung des Beschuldigten wegen Strafe wird *teilweise Folge* gegeben und das Erkenntnis des Spruchsenates in seinem Ausspruch über Strafe dahingehend abgeändert, dass die gemäß §§ 33 Abs.5 iVm §§ 21 Abs.1 und 2, 38 Abs.1 lit.a FinStrG über ihn zu verhängende **Geldstrafe** auf

€ 18.000,00

(in Worten: Euro achtzehntausend)

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

drei Wochen

verringert werden.

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

Entscheidungsgründe

Mit Urteil des Kreisgerichtes Wels vom 18. Dezember 1990, GZ. 14 Vr 1046/88 bzw. 14 Hv 10/90, wurde D der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.1 und 2 lit.a und b FinStrG und der Urkundenfälschungen nach § 223 Abs.2 Strafgesetzbuch (StGB) für schuldig erkannt, weil er in L und M vorsätzlich

als Einzelunternehmer bzw. Abgabepflichtiger durch die Abgabe unrichtiger Steuererklärungen betreffend die Veranlagungsjahre 1982 bis 1985 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt ATS 1,348.909,00, an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt ATS 1,208.403,00 und an Gewerbesteuer in Höhe von insgesamt ATS 267.761,00

und 2) als Geschäftsführer oder leitender Angestellter der A GmbH (nunmehr: E GmbH) einerseits durch die Abgabe unrichtiger Steuererklärungen betreffend die Veranlagungsjahre 1985 und 1986 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt ATS 573.646,00, betreffend die Jahre 1985 und 1986 an Kapitalertragsteuern in Höhe von insgesamt ATS 280.097,00, sowie betreffend das Veranlagungsjahr 1985 an Gewerbesteuer in Höhe von ATS 49.823,00 bewirkt

und andererseits unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1972 entsprechenden Voranmeldungen in (gemeint: betreffend) die Monate Jänner bis Juni 1988 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt ATS 661.087,00 und unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 Einkommensteuergesetz (EStG) 1972 entsprechenden Lohnkonten in den Jahren 1985 und 1986 eine Verkürzung von Lohnabgaben in Höhe von insgesamt ATS 96.177,00 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat, sowie

falsche Urkunden im Rechtsverkehr gebrauchte, indem er in zehn Fällen fingierte, mit der gefälschten Unterschrift der angeblichen Verkäufer versehene Kaufverträge erstellte und seiner Buchhaltung zuführte.

Für die Urkundenfälschungen wurde D mit einer Freiheitsstrafe von vier Monaten belegt, welche für eine Probezeit von drei Jahren bedingt nachgesehen wurde.

Für die Finanzvergehen wurde über D entsprechend der Berufungsentscheidung des Oberlandesgerichtes Linz vom 26. März 1991, GZ. 7 Bs 46/91, gemäß § 33 Abs.5 FinStrG eine Geldstrafe von ATS 2.000.000,00 (umgerechnet € 145.345,67) und für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Monaten verhängt, welche zur Hälfte unter Bestimmung einer Probezeit von drei Jahren bedingt nachgesehen wurden (Finanzstrafakt des Finanzamtes Wels betreffend den Beschuldigten zu StrLNr. 85/88).

Laut Strafregistrauskunft betreffend den Beschuldigten wurde der unbedingte Teil der Geldstrafe in Höhe von ATS 1.000.000,00 (umgerechnet € 72.672,84) letztendlich am 27. Juni 2006 vollzogen.

Mit Straferkenntnis des Einzelbeamten des Finanzamtes Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 10. Juni 1998 wurde D weiters wegen Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG schuldig gesprochen, weil er als steuerlich Verantwortlicher der A GmbH betreffend die Monate April bis Juli, November 1995, Jänner, Februar und August 1996 Lohnsteuern in Höhe von ATS 53.279,00 und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen zu diesen in Höhe von ATS 18.312,00 vorsätzlich nicht spätestens am fünften tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt hatte, und über ihn gemäß § 49 Abs.2 FinStrG eine Geldstrafe von ATS 3.000,00 sowie gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Tagen verhängt (Finanzstrafakt des Finanzamtes Wels betreffend den Beschuldigten, StrLNr. 50/98).

Mit Erkenntnis des Spruchsenates III als Organ des Finanzamtes Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 16. September 2005, StrNr. 54/2000/00063-001, wurde D nunmehr neuerlich wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs.1, 38 Abs.1 lit.a FinStrG schuldig gesprochen, weil er im Amtsbereich des genannten Finanzamtes als Geschäftsführer, sohin als abgabenrechtlich Verantwortlicher der E GmbH vorsätzlich (ergänze: und fortgesetzt) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich zur Abgabe wahrheitsgemäßer

Steuererklärungen, betreffend die Veranlagungsjahre 1996 bis 2001 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von ATS 365.690,00 (1996: ATS 22.807,00 + 1997: ATS 40.000,00 + 1998: ATS 15.000,00 + 1999: ATS 41.000,00 + 2000: ATS 152.632,00 + 2001: ATS 94.250,00) und betreffend die Zeiträume 1996 bis 2001 eine Verkürzung an Kapitalertragsteuern in Höhe von ATS 422.127,00 (1996: ATS 32.804,00 + 1997: ATS 60.000,00 + 1998: ATS 22.500,00 + 1999: ATS 61.500,00 + 2000: ATS 103.948,00 + 2001: ATS 141.375,00), insgesamt sohin ATS 787.816,00, umgerechnet € 57.252,82, bewirkt hat, wobei es ihm darauf angekommen ist, sich durch wiederkehrende Begehung der Verkürzungen eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, weshalb über ihn gemäß §§ 33 Abs.5, 38 Abs.1 lit.a iVm § 21 Abs.1 (ergänze: und 2) FinStrG eine Geldstrafe von € 25.000,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben eine Ersatzfreiheitsstrafe von vier Wochen verhängt wurde.

Auch wurden D gemäß § 185 Abs.1 lit.a FinStrG pauschale Verfahrenskosten in Höhe von € 363,00 auferlegt.

Die nebenbeteiligte E GmbH wurde gemäß § 28 Abs.1 FinStrG zur Haftung für die Geldstrafe herangezogen.

Mit Eingabe vom 14. September 2005 hat sich D durch seinen Verteidiger im Sinne des späteren Schuldspruches für schuldig bekannt (Finanzstrafakt des Finanzamtes Wels betreffend den Beschuldigten, StrNr. 054/2000/00063-001, Bl. 142 f).

Diesem Schuldspruch des Ersten Senates liegt vorerst das Ergebnis einer Betriebsprüfung im Dezember 1999 bis März 2000 betreffend die Jahre 1996 bis 1998 zugrunde, wonach der Prüfer im Zuge einer Vermögensdeckungsrechnung dem Beschuldigten Fehlbeträge an Erlösen in Höhe von brutto ATS 90.000,00 (1996), ATS 240.000,00 (1997) und ATS 90.000,00 (1998) nachwies, welche D für seine eigenen Zwecke dem Unternehmen der E GmbH entnommen hatte, ohne diese verdeckten Gewinnausschüttungen dem Fiskus offen zu legen bzw. die diesbezügliche Kapitalertragsteuer zu entrichten (BP-Bericht vom 30. März 2000 zu ABNr. 101187/99, Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 7. März 2000, Pkt.2, Finanzstrafakt des Finanzamtes Wels betreffend den Beschuldigten, StrNr. 054/2000/00063-001, Bl. 3 bis 15).

Weiters hatte D zu Beginn der Prüfung – mangels rechtzeitiger Entrichtung nicht strafaufhebend – Selbstanzeige erstattet, wonach im steuerlichen Rechenwerk der E GmbH

für 1996 Aufwendungen für eine tatsächlich im privaten Wohnhaus eingebaute Terrassentür in Höhe von netto ATS 39.031,67 enthalten waren (genannte Niederschrift, Pkt.1, zuletzt genannter Finanzstrafakt, Bl. 13).

Unter Auswertung der Ergebnisse einer durch eine Betrugsanzeige eines Kunden der E GmbH bei der Gendarmerie veranlassten strafrechtlichen Erhebungen stellten die Prüfungsorgane des Finanzamtes Wels [in der Folge: Grieskirchen Wels] in einer von März bis September 2003 durchgeführten Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1999 bis 2001, ABNr. 103007/03 fest, dass D in 33 Fällen zur Verringerung des steuerlichen Gewinnes unter Verwendung von ihm ge- bzw. verfälschter Verträge über den Ankauf von Fahrzeugen im steuerlichen Rechenwerk der E GmbH überhöhte Aufwendungen in Höhe von ATS 66.000,00 (1999), ATS 295.790,00 (2000) und ATS 405.500,00 (2001) geltend gemacht hatte (BP-Bericht vom 1. Oktober 2003, Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18. September 2003, Pkt.1, obgenannter Finanzstrafakt Bl. 56), in 3 Fällen unter Verwendung von ihm ge- bzw. verfälschter Verträge über den Verkauf von Fahrzeugen im steuerlichen Rechenwerk der E GmbH zu niedrige Erlöse im Ausmaß von ATS 10.000,00 (2000) und ATS 40.000,00 (2001) geltend gemacht hatte (obgenannte Niederschrift vom 18. September 2003, Pkt.2, Finanzstrafakt Bl. 56), sowie durch die Fabrikation fingierter Verkaufsverträge über 4 nicht existierende Fahrzeuge nicht erklärte und dem Betrieb entnommene Einnahmen im Ausmaß von ATS 480.000,00 (1999) und ATS 490.000,00 (2000) verschleiert hatte (Selbstanzeige des D vom 30. November 1999, Finanzstrafakt Bl. 23 bis 25; obgenannte Niederschrift vom 18. September 2003, Pkt.3, Finanzstrafakt Bl. 55 bis 57).

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd eine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des D, die vom Beschuldigten erstatteten Selbstanzeigen, sowie eine großteilige Schadensgutmachung, als erschwerend den langen Tatzeitraum.

Gegen das Straferkenntnis des Spruchsenates hat der Beschuldigte innerhalb offener Frist Berufung erhoben, wobei er vorerst auch Einwendungen gegen die Höhe der strafbestimmenden Wertbeträge erhob: Bei der (letzten) Betriebsprüfung sei nicht berücksichtigt worden, dass beim Ankauf von Gebrauchtwagen auch Investitionen vorzunehmen wären, um die Fahrzeuge aufzubereiten und für den Verkauf vorzubereiten. Der Einfachheit halber habe D diese notwendigen Investitionen in die Ankaufspreise einfließen lassen und so dem Finanzamt gefälschte Ankaufsunterlagen vorgelegt.

Diese Argumentation wurde letztendlich in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat nicht weiter aufrechterhalten und die Berufung auf eine solche gegen das Strafausmaß eingeschränkt.

Im Übrigen wird ausgeführt, dass der Spruchsenat nicht ausreichend berücksichtigt habe, dass ein Geständnis noch vor Beginn der Betriebsprüfung abgelegt worden sei. Auch musste ein Hausdurchsuchungsbefehl nicht vollzogen werden, weil D einer freiwilligen Nachschau zugestimmt und die relevanten Unterlagen der Behörde ausgefolgt hatte. Auch sei er ohnehin am 11. März 2003 wegen des Verbrechens des schweren Betruges verurteilt worden.

Auch sei seine (derzeitige) finanzielle Situation und seine Sorgepflichten für die Gattin und zwei Kinder zu bedenken, weshalb die Geldstrafe auf € 10.000,00 herabgesetzt werden müsste.

Eine Berufung des Amtsbeauftragten bzw. der nebenbeteiligten E GmbH liegen nicht vor.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat am 20. September 2007 wurde der strafrelevante Sachverhalt ausführlich erörtert.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 119 Abs.1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige bzw. Wahrnehmende deren steuerlichen Interessen (wie nach § 80 BAO im gegenständlichen Fall D als Geschäftsführer der E GmbH) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabevorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs.2 leg.cit. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen und Anzeigen.

Gemäß § 21 Abs.4 UStG 1994 wird der Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er bzw. der Wahrnehmende seiner steuerlichen Interessen eine entsprechende Steuererklärung abzugeben hat. Diese Umsatzsteuererklärung war – bis zur Einführung der elektronischen Abgabenerklärung mit BGBl I 2003/124 ab Veranlagung 2003 – bis einschließlich betreffend dem Veranlagungsjahr 2002 gemäß § 134 Abs.2 BAO in der damals geltenden Fassung bis zum Ende des Monats März des Folgejahres einzureichen gewesen.

Im nach den allgemeinen bzw. handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (§ 4 Abs.2 bzw. § 5 Einkommensteuergesetz [EStG] 1988) für diese Zwecke zu führenden steuerlichen Rechenwerk einer dem österreichischen Steuerrecht unterliegenden GmbH sind ebenfalls *sämtliche* Erlöse, beispielsweise wie im gegenständlichen Fall aus dem Verkauf von Fahrzeugen in *tatsächlicher* Höhe zu erfassen, welche unter Abzug des *tatsächlichen* Wareneinsatzes als Betriebsausgabe im Übrigen auch gewinnerhöhend wirken.

Werden derartige Erlöse aber wie im gegenständlichen Fall durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH in der Buchhaltung verschleiert und in der Folge für nichtbetriebliche Zwecke, beispielsweise zur Abdeckung der eigenen privaten Aufwendungen, dem Betriebsvermögen entnommen, stellen diese Vorgänge verdeckte Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter dar, welche gemäß § 93 Abs.2 Z.1 lit.a EStG 1988 dem Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) unterliegen.

Diese ursprünglich bis zum 1. Juli 1996 22%ige und in der Folge 25%ige Kapitalertragsteuer war gemäß § 96 Abs.1 Z.1 EStG 1988 vom Wahrnehmenden der steuerlichen Interessen der GmbH, dem Geschäftsführer, binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge an die zuständige Abgabenbehörde abzuführen, wobei innerhalb der gleichen Frist gemäß § 96 Abs.3 EStG 1988 eine entsprechende, den Vorgang anzeigende bzw. offen legende Anmeldung einzureichen war.

Einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs.1 FinStrG schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen wie der Beschuldigte die Verkürzung von Umsatzsteuern bewirkt, indem er unter Verwendung ge- bzw. verfälschter Unterlagen entsprechende steuerpflichtige Umsätze nicht in das steuerliche Rechenwerk aufnimmt und solcherart diese auch in den Jahresumsatzsteuererklärungen verheimlicht, sodass die bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben zu niedrig festgesetzt werden.

Ebenfalls liegt eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG vor, wenn jemand wie der Beschuldigte vorsätzlich unter Verletzung der obgenannten Bestimmungen nach § 96 Abs.1 Z.1 und Abs.3 EStG 1988 die Anmeldung dieser als Gewinn ausgeschütteten Schwarzumsätze sowie die Abfuhr der Kapitalertragssteuer unterlässt, wobei diesbezüglich gemäß § 33 Abs.3 lit.b FinStrG die Verkürzung der Kapitalertragsteuern im Zeitpunkt deren Nichtabfuhr bewirkt ist.

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.

Kam es dem Finanzstraftäter – wie im gegenständlichen Fall D – bei seinen Abgabenhinterziehungen auch darauf an, sich durch deren wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, handelte er gewerbsmäßig (§ 38 Abs.1 lit.a FinStrG in der ab dem 13. Jänner 1999 geltenden Fassung).

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

Die Verjährung (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 Kapitalertragsteuern – 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.

Somit hätte betreffend die hinterzogenen Umsatzsteuern für die Veranlagungsjahre 1996 und 1997 (Bescheide laut Aktenlage gebucht am 31. Juli 1998 und am 30. Oktober 1998) sowie betreffend die Kapitalertragsteuern für die Zeiträume ab dem 1. Jänner 1996 bis etwa Ende Dezember 1998 ansich keine Gewerbsmäßigkeit vorliegen können und wäre auch betreffend die Kapitalertragsteuern für 1996 nunmehr eine absolute Verjährung eingetreten.

Straferkenntnisse erwachsen aber in Teilrechtskraft, wenn nicht deren gesamter Umfang angefochten wird (VwGH 15.5.1986, 84/16/0209 – ÖStZB 1987, 206). So ist auch eine Teilrechtskraft hinsichtlich des Schuldspruches rechtlich möglich (siehe z.B. VwGH 26.4.1979, 2261, 2262/77, verst Senat – JBl 1980, 165 = ZfVB 1980/619 [hier zum VStG 1950]; VwGH 10.1.1985, 83/16/0179 – ÖStZB 1985, 390; VwGH 21.11.1985, 84/16/0201 – ÖStZB 1986, 274; VwGH 4.9.1992, 91/13/0021 – ÖStZB 1993, 360; VwGH 19.10.1995, 94/16/0123 – ÖStZB 1996, 226).

Erwächst somit der erstinstanzliche Schuldspruch in Teilrechtskraft (weil vom Beschuldigten lediglich ein Rechtsmittel gegen die Strafhöhe aufrecht erhalten wurde), steht für die Berufungsbehörde auch bindend fest, dass die im erstinstanzlichen Schuldspruch umschriebenen Taten wie festgestellt (hier als gewerbsmäßig) begangen wurden. Der Berufungssenat hat bei der Strafbemessung auch von den in diesen Tatumschreibungen genannten Verkürzungsbeträgen auszugehen (siehe VwGH 29.6.1999, 98/14/0177 – ÖStZB 1999, 710; UFS 13.11.2003, FSRV/0055-L/03).

Da also gewerbsmäßige Abgabenhinterziehungen erst – siehe oben – laut der Rechtslage ab dem 13. Jänner 1999 vorliegen können, ist in diesem Zusammenhang zu prüfen, ob nicht etwa das deliktische Verhalten des D als „fortgesetztes Delikt“ zu bewerten ist. Ein solches wäre nach Rechtslage der letzten Teilhandlung zu beurteilen, sodass im gegenständlichen Fall sowohl Gewerbsmäßigkeit vorliegen würde als auch 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 I³, Rechtsprechung zu § 31 Abs.1, u.a.).

Der Ersten Senat führt in diesem Zusammenhang aus, dass sich aus der Vorlage von falschen Beweismitteln in Zusammenhang mit den PKW-Verkäufen eine massive kriminelle Potenz erkennen lässt, die einzig und allein das Bestreben ausweist, keine oder nur eine geringe Steuerlast erdulden zu müssen. Regelmäßig sind gefälschte Kaufverträge verfasst worden und fanden sich in der Buchhaltung Unterlagen über nicht existente PKW-Ankäufe.

Der Berufungssenat hat diese Feststellungen in Anbetracht der solcherart umfangreichen und langwierigen Vorbereitungs- und Deckungshandlungen bis zum Eintritt der konkreten Verkürzungen dahingehend zu ergänzen, dass der Beschuldigte von Anfang an mit dem Tatplan bzw. Konzept gehandelt hat, auf diese Weise fortgesetzt Abgaben im Höchstausmaß zu verkürzen, er somit auch eine fortgesetzte Begehungsweise zu verantworten hat.

Auch eine Verjährung einzelner Teilfakten liegt daher nicht vor.

Zur Strafberufung des Beschuldigten selbst 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 des D 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 offenbar auch Finanzvergehen wie die verfahrensgegenständlichen Verkürzungen in ihrer Gesamtheit als durchaus eine budgetäre Wirkung habende Verfehlungen mit ausreichender Sanktion zu bedenken sind, welche andere potentielle Finanzstraftäter in der Lage (hier:) des Beschuldigten von der Begehung ähnlicher Finanzstraftaten abhalten sollen.

Der Umstand, dass D aufgrund seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse eine derartige Geldstrafe offensichtlich nicht in Einem anlässlich ihrer Fälligkeit 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. Mit einer Geldstrafe bis zum Dreifachen der Summe der strafbestimmenden Wertbeträge ist hingegen zu bestrafen, wer wie D gemäß § 38 Abs.1 lit.a FinStrG derartige Abgabenhinterziehungen gewerbsmäßig begangen hat.

Deshalb beträgt, ausgehend von den erwiesenen Verkürzungsbeträgen nach § 33 Abs.1 FinStrG in Höhe von ATS 22.807,00 + ATS 40.000,00 + ATS 15.000,00 + ATS 41.000,00 + ATS 152.632,00 + ATS 94.250,00 + ATS 32.804,00 + ATS 60.000,00 + ATS 22.500,00 + ATS 61.500,00 + ATS 103.948,00 + ATS 141.375,00, insgesamt also ATS 787.816,00,

umgerechnet € 57.252,82, die vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte höchstmögliche Geldstrafe $\text{€ } 57.252,82 \times 3 = \text{€ } 171.758,46$.

Hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und wäre von einer durchschnittlichen wirtschaftlichen und persönlichen Situation des Beschuldigten auszugehen gewesen, wäre also eine Geldstrafe von rund € 86.000,-- zu verhängen gewesen.

Der über durchschnittliche gewerbliche Hinterziehungsfälle – angesichts der umfangreichen Belegmanipulationen und dem Aufbau gleichsam einer eigenen buchhalterischen Scheinwelt – weit hinausgehenden besonderen deliktischen Energie, wie von D bei seinen langjährigen Straftaten an den Tag gelegt, und den Vorstrafen des Beschuldigten als erschwerend stehen – wie vom Beschuldigten insoweit zutreffend dargelegt – als mildernd doch seine Mitwirkung an der Aufklärung der strafrelevanten Sachverhalte, das abgelegte Geständnis, die finanzielle Zwangslage, wie von D geschildert, die ihn offenkundig zu seinen Verfehlungen verleitet hat, sowie die laut Abfrage des Abgabekontos betreffend die E GmbH vorliegende vollständige Schadensgutmachung gegenüber, sodass trotz der – zumal unter Beachtung des generalpräventiven Aspektes, siehe oben – ansich gebotenen strengen Bestrafung dieser Ausgangswert doch auf € 72.000,00 abzumildern war.

Der schlechte Gesundheitszustand des D, wie von ihm in der Berufungsverhandlung dargelegt, gebietet aber, einen Abschlag von einem Sechstel des verbleibenden Betrages vorzunehmen.

Die dem Beschuldigten auferlegten Sorgepflichten schlagen mit einem weiteren Sechstel zu Buche, sodass vorerst € 48.000,00 verbleiben.

Darüber hinaus ist aber auch noch die äußerst schlechte Finanzlage des Beschuldigten in Form eines weiteren Abschlages um die Hälfte zu berücksichtigen.

Überdies ist zu bedenken, dass beispielsweise seit dem ersten Einschreiten der Finanzstrafbehörde erster Instanz am 6. Mai 2002 in Form der bei D bzw. der E GmbH vorstellig gewordenen Steuerfahndung und der mit Bericht vom 1. Oktober 2003 abgeschlossenen zweiten Betriebsprüfung erst mit Bescheid vom 2. Februar 2005 ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet worden ist, dass nach im April 2006 erhobenen Berufung eine Berufungsverhandlung erst im September 2007 stattgefunden hat, also phasenweise Verfahrensstillstände eingetreten sind. Solches ist ebenfalls mit einem Abschlag um ein Viertel der Geldstrafe zu berücksichtigen, weshalb sich nunmehr in der

Gesamtschau eine Geldstrafe von lediglich € 18.000,00 (das sind nunmehr lediglich 10,48 % des Strafrahmens) als tat- und schuldangemessen erweist.

Eine weitere Verringerung der Geldstrafe ist dem Berufungssenat insbesondere in Anbetracht der zu beachtenden Generalprävention und des besonderen Unwertgehaltes der Taten des D – siehe oben – jedenfalls verwehrt.

Gleiches gilt 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.

So gesehen, wäre an sich also eine Ersatzfreiheitsstrafe von mehreren Monaten gerechtfertigt gewesen.

Die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe würde aber – auch im theoretischen Falle einer Verhängung der höchstzulässigen Geldstrafe – durch das Höchstausmaß von drei Monaten im Sinne des § 20 Abs.2 FinStrG begrenzt werden. Unter diesem Gesichtspunkt hätte zur Wahrung einer ausgewogenen Relation ausnahmsweise mit einer Verdoppelung der vom Ersten Senat ausgesprochenen Ersatzfreiheitsstrafe auf lediglich acht Wochen das Auslangen gefunden werden können.

Infolge des – mangels einer Berufung des Amtsbeauftragten – zu befolgenden Verböserungsverbotes nach § 161 Abs.3 FinStrG ist aber auch die bereits ohnedies milde Ersatzfreiheitsstrafe des Ersten Senates verhältnismäßig noch weiter zu verringern.

Die Entscheidung des Ersten Senates hinsichtlich der Verfahrenskosten gründet sich auf die genannte Gesetzesstelle, wonach dem Bestraften pauschale Verfahrenskosten im Ausmaß von 10 % der Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 363,00, aufzuerlegen ist, und erweist sich 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 und der nebenbeteiligten E GmbH 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 eingebracht werden. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt, einem Steuerberater oder einem Wirtschaftsprüfer eingebracht werden.

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

Linz, 20. September 2007