

GZ. FSRV0070-L/04

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 4 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Peter Binder sowie die Laienbeisitzer Dipl. Tzt. Dr. Leopold Pfeil und Ing. Günter Reitinger als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen WS, vertreten durch Steuerberater Herbert Foissner, wegen der Finanzvergehen der (versuchten) Abgabenhinterziehung und der Finanzordnungswidrigkeit gemäß §§ 33 Abs. 2 lit. a, 33 Abs. 1 iVm. 13 und 51 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten gegen das Erkenntnis des Spruchsenates IX beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 25. Juni 2002, StrNr. 046-2001/00287-001, nach der am 5. Oktober 2004 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten Dr. Dieter Baumgartner sowie der Schriftührerin Andrea Tober durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

**I.** Der Berufung des Beschuldigten (WS) wird **teilweise Folge** gegeben und der angefochtene, in seinem Ausspruch über die Verfahrenskosten unverändert bleibende Bescheid abgeändert, sodass er zu lauten hat:

**I.1.** WS ist schuldig, er hat im Amtsbereich des Finanzamtes Linz in den Jahren 1994 bis 1999 vorsätzlich als Abgabepflichtiger

a.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Monate Juni bis Dezember 1995, Jänner bis Dezember 1996, Februar, März und Oktober bis Dezember 1997 sowie Februar bis Dezember 1998 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 209.778,-- ATS (06-12/95: 17.073,-- ATS; 01-12/96: 80.000,-- ATS; 02, 03, 10-12/97: 27.670,-- ATS und 02-12/98: 85.035,-- ATS) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten,

b.) unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht für die Veranlagungsjahre 1995, 1996 und 1998 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt 63.120,-- ATS (1995: 17.808,-- ATS; 1996: 17.808,-- ATS und 1998: 27.504,-- ATS) zu bewirken versucht, indem er jeweils keine Abgabenerklärungen abgab,

c.) Abgaben, die selbst zu berechnen sind, nämlich Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate August 1994 bis Februar 1995 in Höhe von insgesamt 29.128,-- ATS (08-12/94: 14.483,-- ATS und 01-02/95: 14.645,-- ATS) nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet noch der Abgabenbehörde bekannt gegeben, sowie

d.) ohne hiernach den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht dadurch verletzt, dass er für das Veranlagungsjahr 1997 keine Jahreseinkommensteuererklärung abgab,

und dadurch die Finanzvergehen zu Pkt. a.) der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, zu Pkt. b.) der versuchten Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs. 1 iVm. 13 FinStrG, zu Pkt. c.) der Finanzordnungswidrigkeit

gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG und zu Pkt. d.) der Finanzordnungswidrigkeit  
gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen.

Hiefür wird über ihn gemäß §§ 33 Abs. 5, 49 Abs. 2, 51 Abs. 2 iVm. 21 Abs. 1  
und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

**4.000,-- €**

**(in Worten: viertausend Euro)**

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

**dreizehn Tagen**

verhängt.

**I.2.** Das gegen den Beschuldigten unter der StrNr. 2001/00287-001 beim  
Finanzamt Linz überdies anhängige Verfahren betreffend den Tatvorwurf der  
Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG hinsichtlich der  
Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Jänner bis Juli 1994  
(Verkürzungsbetrag: 20.276,-- ATS) wird wegen eingetretener Verjährung  
gemäß §§ 82 Abs. 3 lit. c, 136 und 157 FinStrG eingestellt.

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

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis vom 25. Juni 2002, StrNr. 2001/00287-001, hat das Finanzamt Linz als  
Finanzstrafbehörde erster Instanz durch den angeführten Spruchsenat WS in dem mit  
Bescheid vom 19. Juni 2001 eingeleiteten Finanzstrafverfahren für schuldig erkannt, in den  
Jahren 1994 bis 1999 als Abgabepflichtiger im Bereich des Finanzamtes Linz vorsätzlich

- 1) unter Verletzung der Pflicht zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen für die Monate Jänner bis Dezember 1994, Jänner, Februar und Juni bis Dezember 1995, Jänner bis Dezember 1996, Jänner bis Dezember 1997 und Jänner bis Dezember 1998 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 261.586,-- ATS (1994: 34.759,-- ATS; 1995: 34.157,-- ATS; 1996: 80.000,-- ATS, 1997: 27.670,-- ATS und 1998: 85.000,-- ATS) bewirkt zu haben, indem er keine Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet und die in diesem Fall einzureichenden Umsatzsteuervoranmeldungen nicht abgegeben habe, wobei er dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe,
- 2) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- bzw. Wahrheitspflicht für die Veranlagungsjahre 1995, 1996 und 1998 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von 63.120,-- ATS (1995 und 1996: jeweils 17.808,-- ATS; 1998: 27.504,-- ATS) zu bewirken versucht zu haben, indem er keine Steuererklärungen abgegeben habe und
- 3) ohne hierdurch eine Abgabenverkürzung zu bewirken eine abgabenrechtliche Offenlegungs- bzw. Wahrheitspflicht verletzt zu haben, indem er für das Veranlagungsjahr 1997 keine Einkommensteuererklärung abgegeben habe und

dadurch die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (Punkt 1), der versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1 iVm. 13 FinStrG (Punkt 2) und der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG (Punkt 3) begangen zu haben.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß §§ 33 Abs. 5 iVm. § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von 4.500,-- € verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von zwei Wochen ausgesprochen.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit 363,-- € bestimmt.

In ihrer Begründung verwies die Erstinstanz im Wesentlichen darauf, dass sich die objektive Tatbildmäßigkeit des Verhaltens des Beschuldigten, der für die angeführten Voranmeldungszeiträume weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht, noch Vorauszahlungen geleistet habe bzw. keine Jahressteuererklärungen abgegeben habe, aus dem ihn betreffenden Abgabenverfahren bzw. aus den dazu durchgeföhrten abgabenrechtlichen

Prüfungen ergebe. WS habe für die einzelnen Veranlagungszeiträume mit Ausnahme von 1997 (Vorlage im Berufungsweg) auch keinerlei Zahlenmaterial vorgelegt und offenbar darauf vertraut, dass die abgabenbehördliche Schätzung geringer ausfallen würden. Die subjektive Verantwortlichkeit ergebe sich aus der Person des jahrelang als Unternehmer tätigen Beschuldigten, der zudem steuerlich vertreten gewesen sei und dessen Verhalten wohl in der schlechten wirtschaftlichen Lage begründet gewesen sei.

Als mildernd wertete der erkennende Senat die finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit des WS, die teilweise Schadensgutmachung und seine schlechte wirtschaftliche Situation [die ihn offenbar zu seinem Verhalten verleitet habe], das lange Zurückliegen der Taten, den Umstand, dass es bei den angelasteten Delikten teilweise beim Versuch geblieben sei sowie das teilweise Tatsachengeständnis, wohingegen die festgestellte Deliktsmehrheit und der lange Tatzeitraum als straferschwerend zu berücksichtigen gewesen seien.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 16. Juli 2004, wobei im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Zur angelasteten Tat im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (Punkt 1 des Straferkenntnisses) sei darauf zu verweisen, dass jedenfalls die geforderte Wissentlichkeit im Hinblick auf die Abgabenverkürzung nicht gegeben sei, da er entsprechend den Ergebnissen des Untersuchungsverfahrens keine Kenntnis von der Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung im Falle der Nichtentrichtung der Vorauszahlungen gehabt habe. Ein entsprechendes Wissen habe ihm auch der Steuerberater nicht vermittelt und habe er es sich auf Grund der angespannten wirtschaftlichen Lage auch gar nicht leisten können, seine Buchhaltung durch einen Vertreter erstellen zu lassen. Allenfalls habe er im Hinblick auf die angelasteten Vorauszahlungsverkürzungen vorsätzlich im Sinne des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG gehandelt, wobei diesbezüglich, insbesondere im Hinblick auf die vor dem 18. Juni 1998 begangenen Taten, aber wohl die Verjährungsfrist des § 31 FinStrG für Finanzordnungswidrigkeiten zu berücksichtigen sei.

Im Gegensatz zu den abgabenbehördlichen Schätzungen der Einkünfte für die Jahre 1995, 1996 und 1998 habe er in den betreffenden Jahren lediglich einen Gewinn in Höhe von maximal 100.000,-- ATS erzielt. Da allgemein bekannt sei, dass die Finanzverwaltung bei Nichtabgabe der Steuererklärungen die Besteuerungsgrundlagen zu hoch schätzt, habe auch er damit gerechnet und könne ihm so kein auf die Hinterziehung der Jahreseinkommensteuer gerichteter Tatvorsatz im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG angelastet werden.

Zur vorgeworfenen Finanzordnungswidrigkeit (Punkt 3 des Erkenntnisses) schließlich werde darauf verwiesen, dass er 1997 ohnehin entsprechende Erklärungen bzw. Offenlegungen im Rechtsmittelweg abgegeben habe und ihm somit auch hier kein entsprechender Tatvorsatz angelastet werden könne.

Es werde daher 1) die Einstellung des Strafverfahrens hinsichtlich der zur Last gelegten Umsatzsteuerdelikte bis zum 19. Juni 1998 bzw. eine Bestrafung nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG für die nachfolgenden Delikte bzw. allenfalls die Bestrafung aller Umsatzsteuerdelikte als Finanzordnungswidrigkeit und 2) hinsichtlich der Punkte 2 und 3 des Erkenntnisses jeweils die Einstellung des Finanzstrafverfahrens beantragt.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Nach der neben dem Finanzstrafakt zur StrNr. 046-2001/000287-001, den Veranlagungsakt des Finanzamtes Linz zu StNr. 172/2779 und die Arbeitsbögen zu den abgabenbehördlichen Prüfungen ABNr. 102054/95 und ABNr. 201033/99 und die Ergebnisse des vor der erkennenden Behörde durchgeföhrten Berufungsverfahrens (mündliche Berufungsverhandlung) umfassenden Aktenlage ist für die Beurteilung der gegenständlichen Berufung von nachstehend angeführtem Sachverhalt auszugehen:

Der in der Zeit von Mai 1992 bis März 1994 bzw. von April 1995 bis Februar 1997 steuerlich vertretene Beschuldigte WS betrieb vom 1. Dezember 1992 bis zum 31. Dezember 1996 einen Handel mit Tiefkühlprodukten bzw. ab 1. Jänner 1997 bis zum 31. Dezember 1998 einen Botendienst und erzielte daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. tätigte Umsätze im Sinne des UStG 1974 bzw. UStG 1994 (genannter Veranlagungsakt).

Für die Veranlagungsjahre 1992 bis einschließlich 1994 wurden, nachdem WS trotz abgabenbehördlicher Erinnerungen zu den gesetzten Terminen keine Jahressteuererklärungen eingereicht hatte, vom Finanzamt die Bemessungsgrundlagen jeweils im Schätzungswege ermittelt und die Einkommensteuer (offenbar auf Grund von Anlaufverlusten aus 1992) jeweils mit Null festgesetzt.

Während für die Voranmeldungszeiträume März und April 1995 am 10. Mai 1995 (fristgerecht) Umsatzsteuervoranmeldungen (03/95: Zahllast 14.583,-- ATS und 04/95: Zahllast 5.260,-- ATS) bei der Abgabenbehörde abgegeben wurden, wurden für die hier verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume Jänner 1994 bis Februar 1995, Juni bis Dezember 1995, Jänner bis Dezember 1996, Jänner bis Dezember 1997 und Jänner bis Dezember 1998 vom Bw. weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von 34.759,-- ATS (01-12/94), 5.313,-- ATS (01/95), 9.332,-- ATS (02/95), 17.073,-- ATS, d. s. 7/8 von 19.512,-- ATS, (06-12/95), 80.000,-- ATS (01-12/96), 27.670,-- ATS (02, 03 und 10-12/97) und 85.035,-- ATS (02-12/98) entrichtet.

Diese auch seitens des Beschuldigten im gegenständlichen Berufungsverfahren unwidersprochen gebliebenen Feststellungen bzw. Beträge gründen sich auf vom ihm selbst vorgelegtes Belegmaterial bzw. auf die Ergebnisse der mangels gegenläufiger Anhaltspunkte

auch für das gegenständliche Finanzstrafverfahren heranzuziehenden abgabenbehördlichen Prüfberichte ABNr. 102054/95 vom 3. Juli 1995 (Umsatzsteuerprüfung 1991 bis 1993 bzw. Umsatzsteuer-Nachschauf 01/94 bis 02/95) und ABNr. 201033/99 vom 26. Februar 1999 (Umsatzsteuervoranmeldungsprüfung für 02-12/98) bzw. auf die entsprechenden bescheidmäßigen Abgabenfestsetzungen durch die Abgabenbehörde vom 18. Juli 1995 (Jahresumsatzsteuer 1994), vom 14. Juli 1995 (01/95), vom 17. Juli 1995 (02/95), vom 23. Oktober 1997 (Jahresumsatzsteuer 1995), vom 14. April 1998 (Jahresumsatzsteuer 1996), vom 10. März 1999 (02-12/98) sowie vom 16. März 1999 (Berufungsvorentscheidung betreffend die Jahresumsatzsteuer 1997).

Weiters erweist die Aktenlage, dass nach den (abgabenbehördlichen) Feststellungen zur StNr. 172/2779 von WS trotz ausdrücklicher Erinnerung bzw. Androhung und Verhängung von Zwangsstrafen für die Veranlagungsjahre 1995, 1996, 1997 und 1998 keine Jahressteuererklärungen betreffend die jeweilige Umsatz- und Einkommensteuer beim Finanzamt eingereicht wurden, sodass seitens des Finanzamtes die Bemessungsgrundlagen für die angeführten Abgaben jeweils im Schätzungsweg gemäß § 184 Bundesabgabenordnung (BAO) ermittelt und den ergangenen Abgabenbescheiden vom 23. Oktober 1997 (Umsatz- und Einkommensteuer 1995 in Höhe von 54.000,-- ATS bzw. 17.808,-- ATS), vom 14. April 1998 (Umsatz- und Einkommensteuer 1996 in Höhe von 80.000,-- ATS bzw. 17.808,-- ATS), vom 7. Dezember 1998 (Umsatz- und Einkommensteuer 1997 in Höhe von 80.000,-- ATS bzw. 17.984,-- ATS) und vom 22. Oktober 1999 (Umsatz- und Einkommensteuer 1998 in Höhe von 95.000,-- ATS bzw. 27.504,-- ATS) zu Grunde gelegt wurden. Mit Ausnahme der Umsatzsteuerfestsetzung 1997, gegen die der Beschuldigte unter Vorlage eines entsprechenden betrieblichen Zahlenmaterials und einer detaillierten Aufstellung der in diesem Veranlagungsjahr anfallenden Umsatzsteuerbeträge am 7. Jänner 1999 Berufung erhoben hat, erwuchsen die vorangeführten Abgabenbescheide (unwidersetzt seitens des WS) in Rechtskraft. Hinsichtlich des Veranlagungsjahres 1997 erging – wie bereits oben angeführt – seitens der Abgabenbehörde am 16. März 1999 eine Berufungsvorentscheidung (§ 276 BAO), mit der die Jahres-Umsatzsteuer mit 27.670,-- ATS neu festgesetzt wurde.

Der Beschuldigte und nunmehrige Berufungswerber rechtfertigte sich in der mündlichen Berufungsverhandlung im Wesentlichen damit, dass er von der Verpflichtung, für den Fall der Nichtentrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen entsprechende Voranmeldungen einzureichen, nichts gewusst habe, dass er nicht die ihm von der Abgabenbehörde

zugeschätzten Gewinne erzielt habe, ihm aber der Umstand, dass auch bei niedrigen Gewinnen bzw. auch bei Verlusten eine den getätigten Umsätzen entsprechende Jahresumsatzsteuerfestsetzung erfolgen werde, hinreichend bewusst gewesen sei.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält. Eine Verkürzung an Umsatzsteuer(vorauszahlungen) ist bereits dann bewirkt, wenn die selbst zu berechnenden Vorauszahlungen ganz oder teilweise (zum Fälligkeitstermin) nicht entrichtet werden (vgl. § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG).

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit u. a. schuldig, wer vorsätzlich Umsatzsteuervorauszahlungen nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekannt gegeben wird.

Gemäß § 33 Abs. 1 und 3 lit. a iVm. 13 FinStrG macht sich der versuchten Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich versucht, unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung zu bewirken.

Das im Untersuchungsverfahren zur StrNr. 46-2001/00287-001 zu Tage getretene Verhalten des WS im Hinblick auf die nicht innerhalb der Frist des § 21 Abs. 1 UStG 1994 entrichteten Umsatzsteuervorauszahlungen für die oben angeführten Zeiträume, nämlich Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1994; Jänner, Februar, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1995; Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1996; Februar, März, Oktober, November, Dezember 1997, sowie Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1998, entspricht, da damit einerseits unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von entsprechenden Voranmeldungen Selbstbemessungsabgaben nicht (termingerecht) entrichtet wurden bzw. andererseits (auch) der Abgabenbehörde nicht bekannt gegebene Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet wurden, dem objektiven Tatbild sowohl des § 33 Abs. 2 lit. a als auch des (subsidiären) § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG.

Das Ausmaß der jeweiligen Verkürzungen bzw. der nicht entrichteten Abgabenbeträge ergibt sich dabei, wie bereits oben angeführt, einerseits aus dem vom Beschuldigten im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfungen selbst zur Verfügung gestellten Belegmaterial (01/94-02/95, vgl. Tz. 13-15 des Berichtes zu ABNr. 102054/95, bzw. 02-12/98 laut Bericht zu ABNr. 201033/99) bzw. aus den von WS (im Berufungsweg) der Abgabenbehörde übermittelten Aufzeichnungen (01-12/97, vgl. Berufungsvorentscheidung vom 16. März 1999) und andererseits aus den von der Abgabenbehörde mangels Einreichung entsprechender Aufzeichnungen bzw. Erklärungen im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO schlüssig und nachvollziehbar ermittelten Bemessungsgrundlagen (Jahresteuerbescheide betreffend die Umsatzsteuer 1995 und 1996 vom 23. Oktober 1997 bzw. vom 14. April 1998), die auch vom Beschuldigten nicht bestritten bzw. in Zweifel gezogen wurden und daher auch im Rahmen der freien Beweiswürdigung im Sinne des § 98 Abs. 3 FinStrG für die Ermittlung des das Verkürzungsausmaßes im Finanzstrafverfahren heranzuziehen sind. Letztere, gleichsam in einem inneren Betriebsvergleich an Hand der Umsätze in den Vorperioden, der Prüfungsergebnisse (ABNr. 102054/95) sowie der vom Bw. abgegebenen Voranmeldungen (03-04/95) ermittelten Schätzungsergebnisse (für 1995: 87,73 % des Umsatzes von 1994 und für 1996: 105,77 % des Umsatzes von 1995) haben nämlich hier auch die für das Strafverfahren erforderliche überragende Wahrscheinlichkeit für sich (vgl. zur Zulässigkeit von Schätzungen im Finanzstrafverfahren generell *Fellner*, Finanzstrafgesetz<sup>6</sup>, Band 1, § 33, Anm. 24 mit der dort angeführten Judikatur und *Stoll*, BAO-Kommentar, S 1909 ff bzw. zur überragenden Wahrscheinlichkeit VwGH vom 5. September 1985, 84/16/0094).

Gleichermaßen stellt sich die Verhaltensweise des Beschuldigten in Hinblick auf die (hier im Grunde des § 161 Abs. 1 FinStrG verfahrensgegenständliche) Jahres-Einkommensteuer 1995, 1996 und 1998, indem er durch die Nichtabgabe der Abgabenerklärungen versucht hat, (durch eine erhoffte daraus folgende zu geringe behördliche Schätzung der Bemessungsgrundlagen) eine Einkommensteuerfestsetzung in Höhe von jeweils 17.808,-- ATS (1995 und 1996) bzw. 27.504,-- ATS (1998) zu verhindern, als objektiv tatbildlich im Sinne der §§ 33 Abs. 1 iVm. 13 FinStrG dar, wobei auch hier die Ergebnisse der abgabenbehördlichen, ebenfalls auf einen inneren Betriebsvergleich zurückzuführenden Schätzungen als Grundlage für die Ermittlung des jeweiligen Verkürzungsbetrages heranzuziehen sind.

So hat die Abgabenbehörde die angeführten Gewinne für 1995 und 1996, ausgehend von Umsätzen für 01-04/95 in Höhe von 294.766,-- ATS (Festsetzung für 01-02/95 laut

ABNr. 102054/95 bzw. für 03-04/95 jeweils laut eingereichter Umsatzsteuervoranmeldung), Jahresumsätzen in Höhe von 520.000,-- ATS (1995) bzw. in Höhe von 550.000,-- ATS (1996) sowie einem Vorjahresgewinn (aus 1994) von 140.00,-- ATS, jeweils mit 150.000,-- ATS, das ergibt annähernd 29 bzw. 28 % des Jahresumsatzes, ermittelt, während für 1998 auf Grundlage der ABNr. 201033/99 (festgestellter Umsatz für 02-12/98: 554.400 ATS) und eines Jahresumsatzes von 605.000,-- ATS der Gewinn mit 180.00,-- ATS, das ergibt annähernd 30 % des Umsatzes, geschätzt wurde. Setzt man dazu die von WS (im Berufungsweg zur StNr. 172/2779) selbst erklärte Umsatz-Gewinn-Relation für 1997 in Höhe von 36 % ins Verhältnis, erscheint die vorgenommene, in sich schlüssige und nachvollziehbare Gewinnzuschätzung durch die Abgabenbehörde weitaus wahrscheinlicher, als die lediglich gleichsam pauschal vorgebrachte und durch keinerlei Hinweise bzw. Fakten gestützte Behauptung im Berufungsverfahren, der Gewinn habe in den angeführten Jahren maximal 100.000,-- ATS betragen (vgl. VwGH vom 28. Mai 1997, 94/13/0257), sodass – in diesbezüglichem Gleichklang zum Ersterkenntnis – hinsichtlich der verkürzten Einkommensteuer von einem Gesamtverkürzungsbetrag von 63.120,-- ATS (1994 und 1995: jeweils 17.808,-- ATS und 1998: 27.504,-- ATS) ausgegangen werden kann.

Zum subjektiven Tatvorwurf im Zusammenhang mit den angeführten verkürzten bzw. nicht entrichteten Umsatzsteuervorauszahlungen ergibt sich aus dem im gegenständlichen Berufungsverfahren festgestellten Sachverhalt, dass auf Grund der Faktenlage hinsichtlich der Vorauszahlungen 01/94-02/95 dem Beschuldigten, der durch die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1997 vom 7. Dezember 1998 überdies gezeigt hat, dass ihm eine exakte und zutreffende Berechnung der zu entrichtenden bzw. bekannt zu gebenden Umsatzsteuerbeträge auch ohne Einschaltung eines steuerlichen Vertreter möglich war, ein entsprechender, auf die Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen im Sinne des § 21 Abs. 1 UStG 1994 gerichteter (auch nur bedingter) Tatvorsatz mit der für ein Strafverfahren erforderlichen Sicherheit nicht nachgewiesen werden kann.

Während für die nach dem angeführten Endtermin liegenden verfahrensgegenständlichen Voranmeldungen (ab Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1995; Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1996; Februar, März, Oktober, November, Dezember 1997, sowie Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1998) bzw. die maßgeblichen Tatzeitpunkte (vgl. §§ 21 Abs. 1 UStG 1994 und 33 Abs. 3 lit. b FinStrG) auf

Grund der auch schon aus der pflichtgemäßen Einreichung der Voranmeldungen für März und April 1995 ersichtlichen intellektuellen Auseinandersetzung mit den Pflichten des § 21 UStG 1994 im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung ABNr. 102054/95 im Juli 1995 von einem entsprechenden Wissensstand des Beschuldigten sowohl im Hinblick auf die Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für den Fall der Nichtentrichtung von Vorauszahlungen als auch auf die Folgewirkungen einer Nichtentrichtung des ab dem genannten Zeitpunkt auch abgabenrechtlich vertretenen WS ausgegangen werden kann, um daraus sowohl im Hinblick auf die Tathandlung als auch den Taterfolg auf einen hinreichenden Vorsatz im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG schließen zu können, kann aus der übrigen Faktenlage, derzufolge WS (lediglich) um die Selbstbemessung und Entrichtung einer sich ergebenden Vorauszahlung zu den gesetzlichen Fälligkeitsterminen wusste, lediglich auf ein Verschulden im Sinne des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG geschlossen werden.

Wenngleich dem erhobenen Berufungseinwand einer allfälligen Verjährung der durch die Nichtentrichtung der Vorauszahlungen begangenen Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG gemäß § 31 Abs. 2 FinStrG die Bestimmung des § 31 Abs. 3 FinStrG entgegensteht, sind infolge des § 31 Abs. 5 leg. cit. aber die vor dem 5. Oktober 1994 begangenen Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG hinsichtlich der Vorauszahlungen Jänner bis Juli 1994 einer Bestrafung im nunmehrigen Berufungsverfahren nicht (mehr) zugänglich.

Einer allfälligen (scheinbaren) Realkonkurrenz bzw. einer Korrelation von Vor- und Nachtat zwischen der (vollendeten) Hinterziehung von Umsatzsteuervorauszahlungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a und der (nachfolgenden) versuchten Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer im Sinne des §§ 33 Abs. 1 iVm. 13 FinStrG (vgl. z. B. VwGH vom 30. Jänner 2001, 2000/14/0109) steht hier die mangelnde Erweisbarkeit eines auf die Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer gerichteten Tatvorsatzes des Beschuldigten, der sich in der Berufungsverhandlung glaubwürdig dahingehend verantwortet hat, dass ihm klar gewesen sei, dass auch allfällige Verluste einer entsprechenden Festsetzung der Jahresumsatzsteuer nicht hinderten, entgegen.

Was schließlich den Schuldvorwurf betreffend die versuchte Hinterziehung der Einkommensteuer im Sinne der §§ 33 Abs. 1 iVm. 13 FinStrG für die Veranlagungsjahre 1995, 1996 und 1998 angeht, ist festzustellen, dass auf den hiezu erforderlichen (zumindest bedingten) und nicht den verkürzten Abgabenbetrag, sondern lediglich das Wissen um die

Steuerpflicht umfassenden (vgl. VwGH vom 5. März 1990, 88/15/0087) Tatvorsatz im Sinne des § 8 Abs. 1 FinStrG aus den Verfahrensergebnissen geschlossen werden kann. Vorsatz bedeutet nämlich eine zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein aus seinem nach außen hin in Erscheinung tretenden Verhalten unter Würdigung aller Sachverhaltelemente geschlossen werden kann (vgl. VwGH 14. Februar 1988, 83/14/0105), wobei Vorsätzlichkeit selbst dann anzunehmen ist, wenn das deliktische Übel zwar nicht erstrebt bzw. es als untrennbar verbunden mit den vom Täter bezweckten Folgen seiner Vorgehensweise betrachtet wird, sondern es lediglich in Kauf genommen wird.

Anhand der Aktenlage, derzufolge für die drei aufeinander folgenden Vorveranlagungsjahre 1992, 1993 und 1994 die Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung durch den Beschuldigten für ihn jeweils eine Schätzung gemäß § 184 BAO und eine Festsetzung der Jahres-Einkommensteuer mit Null erbrachte, kann nämlich der Schuss gezogen werden, dass der sowohl um die grundsätzliche Steuerpflicht von (nunmehr im Berufungsverfahren selbst zugestandenen) Gewinnen als auch um die sich in der Abgabe von Abgabenerklärungen manifestierende abgabenrechtliche Wahrheits- und Offenlegungspflicht wissende WS es zumindest ernsthaft für möglich gehalten hat, dass auch die nachfolgenden neuerlichen abgabenbehördlichen Schätzungen der Bemessungsgrundlagen ein gleiches Ergebnis nach sich ziehen würden und er somit seiner Abgabenpflicht gemäß den Bestimmungen des EStG 1988 im Ergebnis überhaupt entgehen würde (vgl. dazu OGH vom 13. Februar 1997, 12 Os 182/96).

Insgesamt ergibt sich daher aus den in Abweichung zum Ersterkenntnis dem Beschuldigten anzulastenden Finanzvergehen ein (für die Strafausmessung maßgeblicher) Hinterziehungsbetrag von 272.898,-- ATS (§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG: 209.778,-- ATS und §§ 33 Abs. 1 iVm. 13 FinStrG: 63.120,-- ATS) zuzüglich einem Verkürzungsbetrag aus der Tat des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG von 29.129,-- ATS bzw. für die nach den Strafsätzen der §§ 33 Abs. 5 und § 49 Abs. 2 FinStrG in Verbindung mit § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG auszusprechende Geldstrafe ein oberer Strafrahmen von 560.360,-- ATS bzw. 40.722,94 €.

Die gesetzliche Strafobergrenze für die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe zwingend auszusprechende Ersatzfreiheitsstrafe gemäß § 20 FinStrG beträgt drei Monate.

An sich erscheint bei den der Erstbehörde ihrem Strafausspruch zu Grunde gelegten gesetzlichen Strafzumessungsgründen im Sinne der § 23 Abs. 1 und 2 FinStrG (hier: §§ 34 Abs. 1 Z. 2, 10, 13, 15 und 17 bzw. 33 Z. 1 StGB) und (für die Ausmessung der Geldstrafe) § 23 Abs. 3 FinStrG insbesondere unter Beachtung der bei der Verhängung von Sanktionen nach dem FinStrG ebenfalls nicht außer Betracht zu lassenden künftigen Abhaltung Dritter von der Begehung gleichartiger Finanzvergehen auch unter Berücksichtigung der durch die Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit des WS nur mehr eingeschränkt vorliegenden Spezialprävention, die im Ersterkenntnis – mit annähernd 9,53 % des dem Spruchsenat zur Verfügung stehenden Strafrahmens – ausgesprochene Geldstrafe jedenfalls als zu niedrig, um den gesetzlichen Strafzwecken zum Durchbruch zu verhelfen.

Zieht man allerdings zu den unverändert auch für das gegenständliche Berufungsverfahren in Geltung stehenden Zumessungsgründen nach § 23 Abs. 1 und 2 FinStrG die gegenüber dem Ersterkenntnis weiter fortgeschrittene teilweise Behebung des durch das deliktische Verhalten eingetretenen finanziellen Schadens sowie die durch das (erstmalige) Hervortreten erheblicher finanzieller Außenstände des Berufungswerbers, der laut eigenem Vorbringen in der Berufungsverhandlung derzeit 73.000,-- € Schulden hat, noch deutlicher gewordene angespannte wirtschaftliche Lage ins Kalkül, erscheint eine weitere Reduzierung des in Form einer Geldstrafe ausgesprochenen Strafubels auf annähernd 8,5 % des nunmehr festgestellten Strafrahmens im Rahmen der vom Gesetzgeber vorgegebenen Zielsetzungen des FinStrG gerade noch möglich bzw. vertretbar.

Gleiches gilt auch für ebenfalls (geringfügig) gegenüber dem Ersterkenntnis unter annähernder Beibehaltung der durchaus auch der gängigen Spruchpraxis entsprechenden (fiktiven) Relation zwischen Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe zu reduzierende Strafe im Sinne des § 20 FinStrG, wobei hier allerdings der Umstand der angespannten Wirtschaftslage des Bw. schon auf Grund der Natur der ausgesprochenen Sanktion (vgl. §§ 20 Abs. 1 und 23 Abs. 3 FinStrG) keine Berücksichtung finden kann.

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 oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 169 FinStrG wird zugleich dem Amtsbeauftragten das Recht der Erhebung einer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingeräumt.

### **Zahlungsaufforderung**

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monates nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto des Finanzamtes Linz zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Linz, 5. Oktober 2004