

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Salzburg 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Michael Schrattenecker sowie die Laienbeisitzer Dr. Helmut Renner und Dipl.Ing. Peter Tomasi als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Z, vertreten durch Dr. Michael Kinberger, Dr. Alexander Schuberth, Rechtsanwälte in 5700 Zell am See, Salzachtal Bundestrasse 13, wegen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG über die Berufung des Beschuldigten vom 24. Oktober 2001 gegen das Erkenntnis eines Spruchsenates beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes Zell am See (nunmehr Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See) vom 6. März 2001, StrLNr. 5/96 bzw. StrNr. 2000/00097-001, nach der am 20. Mai 2005 in Anwesenheit des Beschuldigten und des Amtsbeauftragten OR Mag. Bernhard Berauer sowie der Schriftührerin Zankl Eleonore, jedoch in Abwesenheit eines Verteidigers, durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des Beschuldigten wird **teilweise** Folge gegeben und das im Übrigen unverändert bleibende Erkenntnis des Spruchsenates in seinem Ausspruch über Schuld und Strafe dahingehend abgeändert, dass

I.1. das gegen den Beschuldigten durch das Finanzamt Salzburg-Stadt zu StrLNr. 5/96 bzw. StrNr. 2000/00097-001 überdies eingeleitete Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes, er habe vorsätzlich betreffend die Monate Februar bis Dezember 1995, April bis Dezember 1997, Jänner bis August, Oktober 1999 Lohnsteuern, betreffend die Monate März bis Dezember 1995, April bis Dezember 1997, Jänner bis August, Oktober 1999 Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu diesen, betreffend Jänner bis Dezember 1998 Lohnsteuern in Höhe von ATS 10.264,--, Dienstgeberbeiträge in Höhe von ATS 1.943,-- und Zuschläge zu diesen in Höhe von ATS 227,--, betreffend Juni und Juli 2000 Lohnsteuern in Höhe von ATS 15.550,--, Dienstgeberbeiträge in Höhe von ATS 7.876,-- und Zuschläge zu diesen in Höhe von ATS 910,-- nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt, gemäß §§ 83 Abs.2 lit.c 1.Alt., 136, 157 FinStrG bzw. §§ 136, 157 FinStrG im Zweifel (1998) eingestellt wird, sowie

I.2. die gemäß §§ 33 Abs.5, 49 Abs.2 iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG zu verhängende **Geldstrafe** auf

€ 9.000,--

(in Worten: Euro neuntausend)

und die für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben vorzuschreibende **Ersatzfreiheitsstrafe** auf

fünfundzwanzig Tage

verringert werden.

II. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis eines Spruchsenates als Organ des Finanzamtes Zell am See (nunmehr: St. Johann Pongau Zell am See) als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 6. März 2001 zu StrLNr. 5/96 bzw. StrNr. 2000/00097-001 wurde Z schuldig gesprochen, er habe als verantwortlicher Unternehmer (Holzakkordant) [Abgabepflichtiger bzw. Arbeitgeber] im Amtsbereich des Finanzamtes Zell am See vorsätzlich

1.) unter Verletzung seiner Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1995, Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1996, August, November 1999 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt ATS 745.527,-- (Jänner bis Dezember 1995 ATS 150.962,--, Jänner bis Dezember 1996 ATS 326.322,--, August 1999 ATS 81.486,-- und November 1999 ATS 186.757,--) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, sowie

2.) betreffend die Monate Jänner 1995 bis Juli 2000 Lohnsteuern in Höhe von insgesamt ATS 278.354,--, sowie betreffend die Monate Jänner 1995 bis Juli 2000 und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen in Höhe von ATS 159.086,-- nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt,

und hiedurch die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG [zu Fakten Pkt. 1.)] und der Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG [zu Fakten Pkt. 2.)] begangen, weswegen über ihn gemäß § 33 Abs.5 [ergänze: und § 49 Abs.2 iVm § 21 Abs.1 und 2] FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von ATS 140.000,--, umgerechnet € 10.174,20, sowie [gemäß § 20 FinStrG] für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat verhängt worden ist.

Überdies wurden Z gemäß § 185 [Abs.1 lit.a] FinStrG pauschale Verfahrenskosten im Ausmaß von ATS 5.000,-- [umgerechnet € 363,36] auferlegt.

Dabei ging der Erstsenat im Wesentlichen hinsichtlich des Schulterspruches von folgendem Sachverhalt [Ergänzungen des Berufungssenates in eckiger Klammer] aus:

Der Beschuldigte war zuletzt als selbständiger Holzakkordant tätig. Für seinen Lebensunterhalt werde er von seinen Eltern unterstützt und sei ohne Vermögen. [Nunmehr arbeitet er in der Landwirtschaft seiner Mutter gegen einen Entgelt von monatlich € 600,-- und freie Unterkunft mit. Er hat zur Zeit nach Abwicklung eines Konkurses über sein Vermögen noch ungefähr – in ATS gerechnet – 20 Millionen ATS Schulden, welche abzudecken – nach Vorbringen des Z in der Berufungsverhandlung – durch Umwidmung und darauf folgendem Verkauf von ihm Eigentum seiner Mutter stehenden Grünland geplant sei.] Er habe keine Sorgepflichten. [Seine Gattin ist jedoch derzeit ohne Beschäftigung und überdies krank.] In finanzstrafrechtlicher Hinsicht sei Z unbescholtener.

Der Beschuldigte habe in den gegenständlichen Tatzeiträumen als selbständiger Holzakkordant ein Unternehmen betrieben, welches im Schnitt zwischen zwanzig bis fünfundzwanzig Mitarbeiter beschäftigt habe. Auch Z selbst sei noch im Außendienst tätig gewesen.

Mangels steuerlicher Ausbildung habe er seine steuerlichen Angelegenheiten Mitarbeitern einer Steuerberatungskanzlei anvertraut. Er habe diesen jeweils die Belege zukommen lassen, welche von diesen geordnet wurden und zur Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen verwendet worden seien, die Z nur mehr zu unterschreiben brauchte.

Aufgrund des Umstandes, dass Z seit 1992 als Unternehmer selbständig gewesen sei und bereits zwei Umsatzsteuerprüfungen [vor den finanzstrafrelevanten Zeiträumen] erfahren habe, werde davon ausgegangen, dass Z, auch wenn er eine schulische Ausbildung zu dieser Sparte [diesen Aufgaben] nicht erfahren habe, über die ihn treffenden steuerlichen Verpflichtungen Bescheid gewusst habe.

Dennoch habe er für 1995, 1996, August und November 1999 keine Voranmeldungen [beim Finanzamt Zell am See] abgegeben [und die Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nicht entrichtet], wodurch eine Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von ATS 745.527,-- eingetreten sei. Die Abgabe der Voranmeldungen habe Z unterlassen, weil die finanzielle Situation seines Unternehmens schlecht gewesen sei und er sich einen finanziellen

Vorteil verschaffen habe wollen, was auch eingetreten sei [Indem zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten sein Abgabekonto mit dem Umsatzsteuerforderungen des Fiskus noch nicht belastet werden konnte].

Ebenso hätten die ihn betreuenden Mitarbeiter der Steuerberatungskanzlei die entsprechenden Unterlagen [die Zahlscheine] betreffend die Lohnabgaben vorbereitet und ausgefüllt. Obwohl Z daher über seine abgabenrechtlichen Pflichten Bescheid gewusst habe, habe er betreffend die Zeiträume Jänner 1995 bis Juli 2000 Lohnsteuern im Ausmaß von ATS 278.354,-- sowie Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen im Ausmaß von ATS 159.086,-- nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet [bzw. abgeführt].

Die finanzielle Situation des Unternehmens sei zu den spruchgegenständlichen Tatzeiträumen angespannt gewesen, im Besonderen habe sich aber die schlechte Finanzlage im Winter 1998/1999 verschärft [, sodass letztendlich am 26. Juli 2000 über das Vermögen des Z der Konkurs eröffnet werden musste].

Der Beschuldigte habe teilweise [nämlich zu 55,38 % zum Zeitpunkt der Berufungsverhandlung] Schadensgutmachung geleistet.

Der Erstsenat wertete das Verhalten des Beschuldigten als Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG und Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG, wobei er bei der Strafbemessung als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit des Z, die schwierige finanzielle Situation des Unternehmens (welche wohl den Beschuldigten zu seinen Taten verleitet habe), sowie die teilweise Schadensgutmachung, als erschwerend den langen Tatzeitraum.

Gegen diese Entscheidung wurde innerhalb offener Frist (siehe das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 2004, ZI. 2002/15/0059, siehe die Beschwerdeentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 11. Jänner 2005, ZI. FSRV/0024-S/04) Berufung erhoben, wobei ohne Ausführungen betreffend Schuld und Strafe lediglich im Ergebnis vorgebracht wurde, dass der Erstsenat unrichtig zusammengesetzt worden sei, weil ein Laienbeisitzer eingeschritten sei, welcher nicht aus dem Kreise der Mitglieder der Berufsvertretung [wohl: Berufsvertretung] des Beschuldigten stamme; der tätig gewordene Beisitzer wäre nämlich Wirtschaftsprüfer und Steuerberater mit Sitz in Salzburg, nicht aber ein aus dem Holzakkord-Gewerbe stammender Fachmann.

In der Berufungsverhandlung hat der Beschuldigte die grundsätzliche Richtigkeit der vom Erstsenat gegen ihn erhobenen Vorwürfe eingeräumt, jedoch ergänzend vorgebracht, betreffend die nicht entrichteten bzw. abgeführten Lohnabgaben für die Monate Juni und Juli 2000 treffe ihn kein Verschulden, weil einerseits zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Lohnabgaben für Juni 2006 überhaupt keinerlei Zahlungsmittel mehr verfügbar gewesen seien und andererseits bereits am 26. Juli 2000 über sein Vermögen das Konkursverfahren eröffnet worden sei. Auch wäre seine Bestrafung zu hoch ausgefallen, weil insbesondere seine nunmehrigen Lebensumstände nicht ausreichend berücksichtigt worden wären.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Hinsichtlich der eingewendeten unrichtigen Zusammensetzung des Erstsenates ist auszuführen:

Die zum Zeitpunkt der Fällung des Erkenntnisses des Erstsenates hinsichtlich der Zusammensetzung des Spruchsenates geltende Rechtslage lautete:

Gemäß § 66 Abs.2 FinStrG bestehen die Spruchsenate aus drei Mitgliedern. Den Vorsitz führt ein Richter des Dienststandes, die weiteren Mitglieder sind ein Beamter des höheren Finanzdienstes und ein Laienbeisitzer.

Gemäß § 67 Abs.1 FinStrG sind die Personen, die als Senatsmitglieder herangezogen werden können, vom Bundespräsidenten auf Vorschlag der Bundesregierung zu bestellen; hiebei sind jene Finanzstrafbehörden zu bezeichnen, für deren Senate sie in Betracht kommen.

Die Personen, die gemäß Abs.1 zur Bestellung als Laienbeisitzer vorgeschlagen werden, sind den für das Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen gebildeten Berufungskommissionen zu entnehmen. Sie dürfen nur den Listen der von den Berufsvertretungen in die Berufungskommissionen entsendeten Mitglieder und Stellvertreter entnommen werden (§ 67 Abs.2 leg.cit.).

Gemäß § 68 Abs.1 FinStrG haben die Finanzlandesdirektionen vor Ablauf jedes Jahres für die Dauer des nächsten Jahres unter Berücksichtigung des voraussichtlichen Bedarfes die Anzahl der Spruchsenate ..., deren Vorsitzende und die übrigen Mitglieder sowie die Reihenfolge, in der diese im Fall der Verhinderung des zunächst berufenen Senatsmitgliedes einzutreten haben, zu bestimmen. Jedes Mitglied kann auch mehreren Senaten angehören.

Bei der Einrichtung der Spruchsenate ... ist jeweils vorzusehen (§ 68 Abs.2 leg.cit.)

- a) mindestens ein Senat, dessen Laienbeisitzer von gesetzlichen Berufsvertretungen selbständiger Berufe entsendet sind und
- b) mindestens ein Senat, dessen Laienbeisitzer von gesetzlichen Berufsvertretungen unselbständiger Berufe entsendet sind.

Die Finanzlandesdirektionen haben für jedes Jahr im voraus die Geschäfte unter die Senate so zu verteilen, dass die Durchführung der mündlichen Verhandlung und die Fällung der Entscheidung bei selbständig berufstätigen Beschuldigten einem nach Abs.2 lit.a zusammengesetzten Senat und bei unselbständig berufstätigen Beschuldigten einem nach Abs.2 lit.b zusammengesetzten Senat obliegt. ... (§ 68 Abs.3 leg.cit.).

Daraus ergibt sich eine Differenzierung der nach § 65 Abs.1 lit.a FinStrG in der damals geltenden Fassung beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organe des Finanzamtes Zell am See einzurichtenden Spruchsenate in lediglich zwei Kategorien, nämlich in solche, bei denen der Laienbeisitzer von den gesetzlichen Berufsvertretungen der selbständigen Berufe in die Berufungskommissionen für Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen entsendet und in der Folge vom Bundespräsidenten für diesbezügliche Spruchsenate zuständig für selbständig berufstätige Beschuldigte bestellt und in der Folge von der zuständigen Finanzlandesdirektion in der Geschäftsverteilung auch einem derartigen Spruchsenat zugeordnet worden war, und andererseits in solche, bei denen der Laienbeisitzer von den gesetzlichen Berufsvertretungen der unselbständigen Berufe in die Berufungskommissionen für Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen entsendet und in der Folge vom Bundespräsidenten für diesbezügliche Spruchsenate zuständig für unselbständig berufstätige Beschuldigte bestellt und in der Folge von der zuständigen Finanzlandesdirektion in der Geschäftsverteilung auch einem derartigen Spruchsenat zugeordnet worden war.

Eine weitergehende Differenzierung ist der Gesetzeslage nicht zu entnehmen.

Wollte man de lege ferenda eine Aufsplitterung der Senatseinteilung dergestalt fordern, dass jeweils der Laienbeisitzer der konkreten Berufsvertretung für den Beschuldigten angehören müsse, überforderte dies wohl mit der Einrichtung hunderter verschiedener Senate pro Standort das auch vom Verfassungsgericht überprüfte geltende Organisationskonzept und wäre auch nicht umsetzbar in denjenigen Fällen, in welchen Berufsvertretungen keine

Delegierten in die Berufungskommissionen in Abgabensachen entsendet haben und gar keine konkreten gesetzlichen Berufsvertretungen existierten.

Im Ergebnis ist daher der Umstand, dass im gegenständlichen Fall der in der Berufungsschrift namhaft gemachte Laienbeisitzer von der Berufsvertretung der Wirtschaftstreuhänder und nicht von der Berufsvertretung der Holzakkordeure entsendet wurde, in der Folge vom Bundespräsidenten für die Spruchsenate beim Finanzamt Salzburg-Stadt für die mit selbständigen Beschuldigten befassten Spruchsenates ernannt und auch offenbar laut Geschäftsverteilung der Finanzlandesdirektion für Salzburg einem Spruchsenat zugeordnet wurde, welcher – undifferenziert etwa nach konkreter Berufsausübung der Finanzstrftäter – für alle selbständig tätigen Beschuldigten zuständig geworden war, nach Ansicht des Berufungssenates nach einfacher und auch nach fassungsgesetzlicher Rechtslage unbedenklich.

In der Sache selbst erweist sich die Berufung des Beschuldigten als berechtigt:

Gemäß § 21 Abs.1 UStG 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum ein Unternehmer wie beispielsweise der Beschuldigte spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) auf Basis der gesamten steuerpflichtigen Umsätze des Unternehmens selbst zu berechnen war. Die Voranmeldung galt als Steuererklärung. Der Unternehmer hatte eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Wurde die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet oder ergab sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfiel laut dieser Gesetzesbestimmung bzw. in der Folge laut § 1 einer Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl II 1998/206, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung. Der Zeitlauf bis zum Eintritt der diesbezüglichen Fälligkeit der Zahllasten eines Jahres verkürzte sich allenfalls um einen Monat für den Fall der nicht zeitgerechten Entrichtung der Sondervorauszahlung im vorangegangenen Kalenderjahr (§ 21 Abs.1a UStG 1994 in der damals geltenden Fassung).

Gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG macht sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an

Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält. Dabei ist gemäß § 33 Abs.3 lit.b leg.cit. eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn selbst zu berechnende Abgaben (hier: Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet werden.

Von einer (versuchten) Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG wäre zu sprechen, wenn der Unternehmer vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr bewirkt hat bzw. zu bewirken versucht hat, wobei eine Abgabenverkürzung bewirkt wäre, wenn die Jahresumsatzsteuer zu niedrig festgesetzt worden wäre oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches nicht binnen eines Jahres ab dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist [Rechtslage bis zum 12. Jänner 1999] bzw. mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist [Rechtslage ab dem 13. Jänner 1999, BGBI I 1999/28] festgesetzt hätten werden können, und gemäß § 13 Abs.2 FinStrG eine Tat dann versucht ist, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt hätte.

Eine etwaige Strafbarkeit wegen zumindest versuchter Hinterziehung von Jahresumsatzsteuern nach §§ 13, 33 Abs.1 FinStrG konsumiert nach herrschender Judikatur und Lehre die Strafbarkeit diesbezüglicher Vorauszahlungen an Umsatzsteuer gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG.

Gemäß § 79 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 ist dem Arbeitgeber im strafrelevanten Zeitraum aufgetragen gewesen, die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. In gleicher Weise waren die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß § 43 Abs.1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 und die Zuschläge zu diesen gemäß § 122 Abs.7 Wirtschaftskammergesetz 1998 iVm § 43 Abs.1 FLAG zu entrichten.

Gemäß § 49 Abs.1 lit.a FinStrG macht sich in diesem Zusammenhang einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer zumindest bedingt vorsätzlich selbst zu berechnende Abgaben wie beispielsweise derartige Lohnabgaben, Dienstgeberbeiträge oder Zuschläge zu diesen nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abführt. Dabei wirkt aber strafbefreiend, wenn der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesen Zeitpunkten die Höhe der geschuldeten Beträge bekannt gegeben wurde.

Bedingt vorsätzlich handelt dabei nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs.3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Absichtlich handelt gemäß § 5 Abs.2 StGB ein Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

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

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

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

Da gemäß § 208 Abs.1 lit.a Bundesabgabenoordnung (BAO) die abgabenrechtliche Verjährung von Umsatzsteuervorauszahlungen und Lohnabgaben – wie hier relevant – mit Ablauf des Jahres beginnt, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, hat für derartige Selbstbemessungsabgaben des Jahres 1995 die Verjährungsfrist jedenfalls erst mit 1. Jänner 1996 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.

Eine Analyse der vorgelegten Akten ergibt folgenden Sachverhalt:

1995

Trotz des Wissens um seine diesbezüglichen abgabenrechtlichen Pflichten entrichtete Z betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1995 bis zum Ablauf der jeweiligen Fälligkeitstage (den 15. März 1995, 15. April 1995, 15. Mai 1995, 15. Juni 1995, 15. Juli 1995, 15. August 1995, 15. September 1995, 15. Oktober 1995, 15. November 1995, 15. Dezember 1995, 15. Jänner 1996, sowie den 15. Februar 1996) keine Umsatzsteuervorauszahlungen, ebenso wenig reichte er die von der Steuerberatungskanzlei vorbereiteten Umsatzsteuervoranmeldungen ein (Buchungsabfrage betreffend das Abgabenkonto des Z vom 11. April 2005).

Laut UVA-Prüfung vom 26. Februar 1996 hat die Gesamtsumme der Vorauszahlungen aufgrund der vom Prüfer eingesehenen Unterlagen für die Monate Februar bis Dezember 1995 ATS 288.352,-- betragen (Bericht über die UVA-Prüfung vom 26. Februar 1996 zu ABNr. 201018/96).

Aufgrund der eigenen Jahressteuererklärung für das Veranlagungsjahr 1995 wurde die Umsatzsteuer hingegen am 18. Juni 1996 lediglich mit ATS 150.962,-- festgesetzt (Finanzstrafakt des Finanzamtes Zell am See betreffend den Beschuldigten, StrLNr. 5/96, Bl. 2, bzw. obgenannte Buchungsabfrage).

Hinsichtlich eines Mehrergebnisses an vorerst nicht zum Ansatz gebrachten Erlösen und daraus resultierender Umsatzsteuer laut Betriebsprüfung im Frühjahr 1999 im einem Ausmaß von ATS 6.293,-- (BP-Bericht vom 20. Mai 1999, ABNr. 101014/99) war laut dem Spruchsenat der Nachweis eines schuldhaften Verhalten des Z nicht zu führen. Infolge des gegebenen Verböserungsverbotes nach § 161 Abs.3 FinStrG ist es dem Berufungssenat verwehrt, zu Lasten des Beschuldigten die Höhe der Verkürzungen auf Basis der Prüfungsfeststellungen festzulegen.

In freier Beweiswürdigung wird mangels konkreter Anhaltspunkte die relevante Summe an Verkürzungen zu gleichen Teilen auf die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 1995 aufgeteilt.

Eine absolute Verjährung der Strafbarkeit ist noch nicht eingetreten (siehe oben).

Eine versuchte Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer für 1995 kommt nicht in Frage, weil der Beschuldigte die strafrelevanten Umsatzsteuern ja selbst in seiner eigenen Abgabenerklärung dargelegt hat, also keine Versuchshandlung vorliegt.

Z hat daher eine Hinterziehung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer betreffend die Monate Jänner bis Dezember 1995 in Höhe von jeweils ATS 12.580,-- gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG zu verantworten.

Dem Abgabenkonto des Beschuldigten ist zu entnehmen, dass Z am 3. August 1995 (angeblich) die am 17. Juli 1995 fällig gewesenen Lohnabgaben für Juni 1995 (in Höhe von ATS 24.476,-- an Lohnsteuern, ATS 13.346,-- an Dienstgeberbeiträgen und ATS 1.572,-- an Zuschlägen zu letzteren), am 16. August 1995 die an diesem Tag fällig gewordenen Lohnabgaben für Juli 1995 (in Höhe von ATS 5.280,-- an Lohnsteuern, ATS 2.962,-- an Dienstgeberbeiträgen und ATS 349,-- an Zuschlägen zu letzteren), am 23. Mai 1996 aber (angeblich) die am 15. Jänner 1996 fällig gewordenen Lohnabgaben für Dezember 1995 (in Höhe von ATS 33.869,-- an Lohnsteuern, ATS 17.745,-- an Dienstgeberbeiträgen und ATS 2.090,-- an Zuschlägen zu letzteren) der Abgabenbehörde bekannt gegeben hat. Die am 3. und 16. August 1995 bekannt gegebenen Lohnabgaben wurden am 5. September 1995, die am 23. Mai 1996 bekannt gegebenen Lohnabgaben am 5. Juli 1996 entrichtet (obgenannte Buchungsabfrage).

Anlässlich einer Lohnsteuerprüfung im September 2000 stellte der Prüfer fest, dass für 1995 zusätzlich Lohnsteuern in Höhe von ATS 5.259,-- einbehalten, aber nicht abgeführt, sowie Dienstgeberbeiträge in Höhe von ATS 5.857,-- und Zuschläge zu diesen in Höhe von ATS 689,-- berechnet, aber nicht entrichtet worden waren. Einer Auflistung der Lohnkonten des Unternehmens durch den Prüfer ist zu entnehmen, dass während des gesamten Jahres Arbeitnehmer beschäftigt gewesen sind (Lohnsteuerprüfungsbericht vom 25. September 2000, Duplikat).

Für 1995 hat daher die Summe der Lohnsteuern ATS 68.884,--, der Dienstgeberbeiträge ATS 39.910,-- und der Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen ATS 4.700,--, der Mittelwert pro Monat an Lohnsteuern ATS 5.740,--, an Dienstgeberbeiträgen ATS 3.326,-- und an Zuschlägen zu letzteren ATS 392,-- betragen. Berücksichtigt man diese Beträge, ergibt sich deutlich, dass Z offenbar für Juli 1995 zur Gänze tatsächlich zeitgerecht bekannt gegeben hat und die am 23. Mai 1996 verspätet bekannt gegebenen Lohnabgaben, angeblich dem Dezember 1995, tatsächlich aber dem Zeitraum August bis Dezember 1995 zuzuordnen

waren, sowie bei der Bekanntgabe von Lohnabgaben am 3. August 1995 nicht der Juni 1995, sondern offenbar die Monate Februar bis Juni 1995 (betreffend die Lohnsteuern) bzw. März bis Juni (Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu diesen) gemeint gewesen sind.

In freier Beweiswürdigung werden daher die festgestellten strafrelevanten Differenzbeträge Jänner und Februar 1995 zugeordnet; die Nichtentrichtung bzw. Nichtabfuhr der zumindest verspätet bekannt gegebenen Lohnabgaben bis zum fünften Tag nach Fälligkeit wurde offenkundig vom Erstsenat nicht aufgegriffen.

Z hat daher eine vorsätzlich nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit erfolgte Entrichtung bzw. Abfuhr von Lohnsteuern in Höhe von ATS 5.259,-- betreffend Jänner 1995, sowie von Dienstgeberbeiträgen in Höhe von je ATS 2.928,-- und von Zuschlägen zu letzteren in Höhe von ATS 344,-- bzw. ATS 345,-- betreffend Jänner und Februar 1995 und damit Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG zu verantworten.

Hinsichtlich des darüber hinausgehenden Vorwurfes, Z habe vorsätzlich auch betreffend die Monate Februar bis Dezember 1995 Lohnsteuern sowie betreffend die Monate März bis Dezember 1995 Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu diesen nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit abgeführt bzw. entrichtet und dadurch weitere Finanzvergehen nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG begangen, war jedoch – ohne Änderung der Summe der strafbestimmenden Wertbeträge – gemäß §§ 82 Abs.3 lit.c 1. Alt., 136, 157 FinStrG das Finanzstrafverfahren einzustellen.

1996

Trotz des Wissens um seine diesbezüglichen abgabenrechtlichen Pflichten, trotz zusätzlicher bescheidmäßiger Verpflichtung zur Einreichung von Voranmeldungen (Bescheid vom 5. März 1996, Veranlagungsakt zu StNr. 194/5493, Umsatzsteuerakt, Bl. 1) und trotz entsprechender Belehrung anlässlich der UVA-Prüfung am 26. Februar 1996 (Niederschrift vom 26. Februar 1996 zu ABNr. 201018/96, Betriebsprüfungsakt) entrichtete Z wiederum betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1996 bis zum Ablauf der jeweiligen Fälligkeitstage (den 15. März 1996, 15. April 1996, 15. Mai 1996, 15. Juni 1996, 15. Juli 1996, 15. August 1996, 15. September 1996, 15. Oktober 1996, 15. November 1996, 15. Dezember 1996, 15. Jänner 1997, sowie den 15. Februar 1997) keine Umsatzsteuervorauszahlungen, ebenso wenig reichte er die von der Steuerberatungskanzlei vorbereiteten Umsatzsteuervoranmeldungen ein

(Buchungsabfrage betreffend das Abgabenkonto des Z vom 11. April 2005), weshalb das Finanzamt mittels griffweiser Schätzungen vom 30. Juli 1996, vom 25. Oktober 1996 und vom 15. April 1997 entsprechende Zahllasten in Höhe von insgesamt ATS 375.000,-- festsetzte (genannter Veranlagungsakt, Umsatzsteuerakt).

Einer am 30. April 1998 eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 1996 ist zu entnehmen, dass die Summe der verkürzten Vorauszahlungen an Umsatzsteuer lediglich ATS 326.322,-- betragen hat (Veranlagungsakt, Veranlagung 1996).

Hinsichtlich eines Mehrergebnisses an vorerst nicht zum Ansatz gebrachten Erlösen und daraus resultierender Umsatzsteuer laut Betriebsprüfung im Frühjahr 1999 im einem Ausmaß von ATS 35.870,-- (BP-Bericht vom 20. Mai 1999, ABNr. 101014/99) war laut dem Spruchsenat der Nachweis eines schuldhaften Verhalten des Z nicht zu führen. Infolge des gegebenen Verböserungsverbotes nach § 161 Abs.3 FinStrG ist es dem Berufungssenat verwehrt, zu Lasten des Beschuldigten die Höhe der Verkürzungen auf Basis der Prüfungsfeststellungen festzulegen.

In freier Beweiswürdigung wird mangels konkreter Anhaltspunkte die relevante Summe an Verkürzungen zu gleichen Teilen auf die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 1996 aufgeteilt.

Eine versuchte Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer für 1995 kommt nicht in Frage, weil der Beschuldigte die strafrelevanten Umsatzsteuern ja selbst in seiner eigenen Abgabenerklärung dargelegt hat, also keine Versuchshandlung vorliegt.

Z hat daher eine Hinterziehung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer betreffend die Monate Jänner bis Dezember 1996 in Höhe von jeweils ATS 27.193,-- gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG zu verantworten.

Anlässlich einer Lohnsteuerprüfung im September 2000 stellte der Prüfer fest, dass der Beschuldigte für 1996 zwar Lohnsteuern in Höhe von ATS 74.085,-- einbehalten und für ihn Dienstgeberbeiträge in Höhe von ATS 43.912,-- und Zuschläge zu diesen in Höhe von ATS 5.772,-- berechnet, Z aber keinerlei Lohnabgaben entrichtet bzw. abgeführt hatte (Lohnsteuerprüfungsbericht vom 25. September 2000, Duplikat).

In freier Beweiswürdigung werden die Gesamtsummen mangels konkreter weiterer Anhaltspunkte zu gleichen Teilen auf die einzelnen Monate verteilt.

Z hat daher betreffend Jänner bis Dezember 1996 eine vorsätzlich nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit erfolgte Entrichtung bzw. Abfuhr von Lohnsteuern in Höhe von jeweils ATS 6.174,-- von Dienstgeberbeiträgen in Höhe von ATS 3.659,-- und von Zuschlägen zu letzteren in Höhe von ATS 481,-- und damit Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG zu verantworten.

1997

Wohl hatte Z betreffend die Voranmeldungszeiträume März bis November 1997, wenngleich jeweils verspätet, Vorauszahlungen an Umsatzsteuer geleistet, nicht jedoch betreffend die Monate Jänner, Februar und Dezember 1997: Diesbezüglich erfolgte jeweils weder eine Entrichtung von Vorauszahlungen noch die Einreichung von Voranmeldungen. Der Sachverhalt wurde jedoch von der Finanzstrafbehörde erster Instanz nicht aufgegriffen.

Hinsichtlich eines Mehrergebnisses an vorerst in der Umsatzsteuererklärung des Beschuldigten für das Veranlagungsjahr 1997 nicht zum Ansatz gebrachten Erlösen und daraus resultierender Umsatzsteuer laut Betriebsprüfung im Frühjahr 1999 im einem Ausmaß von ATS 92.307,-- (BP-Bericht vom 20. Mai 1999, ABNr. 101014/99) war laut dem Spruchsenat der Nachweis eines schuldhaften Verhalten des Z nicht zu führen. Infolge des gegebenen Verböserungsverbotes nach § 161 Abs.3 FinStrG ist der Berufungssenat an diese Sachverhaltswürdigung gebunden.

Dem Abgabenkonto betreffend den Beschuldigten ist zu entnehmen, dass die Lohnabgaben für die Monate April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November und Dezember 1997 am 20. Mai 1997, 17. Juni 1997, 16. Juli 1997, 19. August 1997, 17. September 1997, 17. Oktober 1997, 19. November 1997, 15. Dezember 1997 und 16. Jänner 1998 entrichtet bzw. abgeführt worden sind (siehe Buchungsabfrage vom 11. April 2005).

Anlässlich einer Lohnsteuerprüfung im September 2000 stellte der Prüfer fest, dass für 1997 zusätzlich Lohnsteuern in Höhe von ATS 13.935,-- einbehalten, aber nicht abgeführt, sowie Dienstgeberbeiträge in Höhe von ATS 8.540,-- und Zuschläge zu diesen in Höhe von ATS 1.006,-- berechnet, aber nicht entrichtet worden waren (Lohnsteuerprüfungsbericht vom 25. September 2000, Duplikat).

Zumal im Vergleich mit der Höhe der ersten Zahlungen zeigt sich, dass offenbar diese Differenzbeträge die Summe von Lohnabgaben für die fehlenden Beträge der ersten drei Monate darstellt.

In freier Beweiswürdigung werden die Differenzbeträge mangels konkreter weiterer Anhaltspunkte zu gleichen Teilen auf die einzelnen Monate verteilt.

Z hat daher betreffend Jänner bis März 1997 eine vorsätzlich nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit erfolgte Entrichtung bzw. Abfuhr von Lohnsteuern in Höhe von jeweils ATS 4.645,-- von Dienstgeberbeiträgen in Höhe von ATS 2.847,-- und von Zuschlägen zu letzteren in Höhe von ATS 335,-- und damit Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG zu verantworten.

Hinsichtlich des darüber hinausgehenden Vorwurfs, Z habe vorsätzlich auch betreffend die Monate April bis Dezember 1997 Lohnabgaben nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit abgeführt bzw. entrichtet und dadurch weitere Finanzvergehen nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG begangen, war somit jedoch – ohne Änderung der Summe der strafbestimmenden Wertbeträge – gemäß §§ 82 Abs.3 lit.c 1. Alt., 136, 157 FinStrG das Finanzstrafverfahren einzustellen.

1998

Betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 1998 wurden die am 16. März 1998, 15. April 1998, 15. Mai 1998, 15. Juni 1998, 15. Juli 1998, 17. August 1998, 15. September 1998, 15. Oktober 1998 und 16. November 1998 fälligen Zahllasten für Jänner bis September rechtzeitig bzw. mit einigen Tagen Verspätung (September) entrichtet. Für Oktober, November und Dezember 1998 reichte Z am 17. Dezember 1998, am 18. Jänner 1999 und am 15. Februar 1999 beim Finanzamt Zell am See Voranmeldungen, in denen entsprechende Umsatzsteuerguthaben ausgewiesen waren (Umsatzsteuerakt, Buchungsabfrage).

Ein finanzstrafrechtlich relevanter Sachverhalt liegt diesbezüglich laut Aktenlage nicht vor.

Auch betreffend die Lohnzahlungszeiträume Jänner bis Dezember 1998 sind dem Abgabenkonto entsprechende Zahlungen zu entnehmen: Nämlich für Jänner 1998 am 18. Februar 1998 Lohnsteuer ATS 4.692,-- + Dienstgeberbeitrag ATS 3.675,-- + Zuschlag zum

Dienstgeberbeitrag ATS 433,-- für Februar 1998 am 18. März 1998 Lohnsteuer ATS 5.219,-- + Dienstgeberbeitrag ATS 4.010,-- + Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ATS 472,--; für März 1998 am 17. April 1998 Lohnsteuer ATS 5.219,-- + Dienstgeberbeitrag ATS 4.010,-- + Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ATS 472,--; für April 1998 am 18. Mai 1998 Lohnsteuer ATS 5.861,-- + Dienstgeberbeitrag ATS 4.105,-- + Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ATS 484,--; für Mai 1998 am 10. Juni 1998 Lohnsteuer ATS 10.491,-- + Dienstgeberbeitrag ATS 7.332,-- + Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ATS 863,--; für Juni 1998 am 16. Juli 1998 Lohnsteuer ATS 11.486,-- + Dienstgeberbeitrag ATS 7.145,-- + Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ATS 842,--; für Juli 1998 am 18. August 1998 Lohnsteuer ATS 11.726,-- + Dienstgeberbeitrag ATS 7.825,-- + Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ATS 922,--; für August 1998 am 16. September 1998 Lohnsteuer ATS 21.631,-- + Dienstgeberbeitrag ATS 8.690,-- + Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ATS 1.024,--; für September 1998 am 15. Oktober 1998 Lohnsteuer ATS 16.174,-- + Dienstgeberbeitrag ATS 9.233,-- + Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ATS 1.087,--; für Oktober 1998 am 18. November 1998 Lohnsteuer ATS 17.730,-- + Dienstgeberbeitrag ATS 10.165,-- + Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ATS 1.197,--; für November 1998 am 17. Dezember 1998 Lohnsteuer ATS 16.083,-- + Dienstgeberbeitrag ATS 10.612,-- + Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ATS 1.250,--; sowie für Dezember 1998 am 18. Jänner 1999 Lohnsteuer ATS 43.249,-- + Dienstgeberbeitrag ATS 19.858,-- + Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ATS 2.340,-- (Buchungsabfrage).

Anlässlich einer Lohnsteuerprüfung im September 2000 stellte der Prüfer fest, dass für 1998 zusätzlich Lohnsteuern in Höhe von ATS 10.264,-- einbehalten, aber nicht abgeführt, sowie Dienstgeberbeiträge in Höhe von ATS 1.943,-- und Zuschläge zu diesen in Höhe von ATS 227,-- berechnet, aber nicht entrichtet worden waren (Lohnsteuerprüfungsbericht vom 25. September 2000, Duplikat).

Eine konkrete Zuordnung der Abfuhrdifferenzen zu einzelnen Monaten ist den Unterlagen aber nicht zu entnehmen. Denkbar wäre es, dass der Beschuldigte sich hinsichtlich einiger Monate entschlossen hätte, er entrichte nicht die ihm berechneten vollständigen Beträge, sondern niedrigere, welche er aber, damit dieser Umstand nicht auffalle, durch den Ansatz geeigneter glaubwürdiger Werte gleichsam „getarnt“ hätte.

Aber auch die Möglichkeit ist zugunsten des Beschuldigten nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren notwendigen Sicherheit auszuschließen, dass durch ein Missgeschick in der Steuerberatungskanzlei dem Z bei einem oder mehrerer Zahlungsvorgänge irrtümlich zu niedrige Beträge genannt worden sind. Gewicht gewinnt diese Variante insbesondere auch

aus dem Umstand, dass sich Z – laut Aktenlage – betreffend die Umsatzsteuervorauszahlungen während der gegenständlichen Monate wohl verhalten hat.

Im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten war daher das Finanzstrafverfahren wegen des Vorwurfs, er habe betreffend die Monate Jänner bis Dezember 1998 vorsätzlich Lohnabgaben nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt und hiernach Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG begangen, gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

1999

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Jänner 1999 entrichtete Z die am 15. März 1999 fällig gewesene Zahllast in Höhe von ATS 10.970,-- erst verspätet am 16. April 1999 (Buchungsabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Februar 1999 reichte Z am 19. Mai 1999 eine Voranmeldung ein, in welcher ein Umsatzsteuerguthaben von ATS 27.315,-- ausgewiesen war (Umsatzsteuerakt, Buchungsabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum März 1999 ist die Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von ATS 92.581,-- am 17. Mai 1999 fällig gewesen. Am 19. Mai 1999 reichte Z eine entsprechende Voranmeldung beim Finanzamt Zell am See ein (Umsatzsteuerakt, Buchungsabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum April 1999 ist die Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von ATS 4.121,-- am 15. Juni 1999 fällig gewesen. An diesem Tage reichte Z eine entsprechende Voranmeldung beim Finanzamt Zell am See ein (Umsatzsteuerakt, Buchungsabfrage).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Mai 1999 reichte Z am 6. Juli 1999 eine Voranmeldung ein, in welcher ein Umsatzsteuerguthaben von ATS 132.519,-- ausgewiesen war (Umsatzsteuerakt, Buchungsabfrage). Die tatsächliche Gutschrift hat ATS 124.185,-- betragen (UVA-Prüfung zu ABNr. 201015/00, Bericht vom 22. März 2000, Tz. 1).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Juni 1999 reichte Z am 15. September 1999 eine Voranmeldung ein, in welcher ein Umsatzsteuerguthaben von ATS 130.124,-- ausgewiesen war (Umsatzsteuerakt, Buchungsabfrage). Die tatsächliche Gutschrift hat aber lediglich ATS

37.084,-- betragen, weil Z unter anderem eine Ausgangsrechnung mit einem Entgelt von ATS 128.291,40 in seinem Rechenwerk nicht zum Ansatz gebracht hatte (UVA-Prüfung zu ABNr. 201015/00, Bericht vom 22. März 2000, Tz. 2, diesbezügliche Niederschrift). Der Vorgang wurde von der Finanzstrafbehörde erster Instanz nicht aufgegriffen.

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Juli 1999 reichte Z am 15. September 1999 eine Voranmeldung ein, in welcher ein Umsatzsteuerguthaben von ATS 26.018,-- ausgewiesen war (Umsatzsteuerakt, Buchungsabfrage). Die tatsächliche Gutschrift hat aber ATS 15.184,-- betragen (UVA-Prüfung zu ABNr. 201015/00, Bericht vom 22. März 2000, Tz. 3).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum August 1999 wäre die Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von ATS 81.486,-- spätestens am 15. Oktober 1999 zu entrichten gewesen, was der Beschuldigte wissentlich nicht veranlasst hat. Ebenso wurde durch ihn auch trotz Kenntnis um seine diesbezügliche abgabenrechtliche Verpflichtung nicht bis spätestens an diesem Tage eine Voranmeldung eingereicht (Umsatzsteuerakt, Buchungsabfrage, UVA-Prüfung zu ABNr. 201015/00, Bericht vom 22. März 2000, Tz. 4).

Z hat daher betreffend August 1999 gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG eine Hinterziehung an Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von ATS 81.486,-- zu verantworten.

Betreffend den Voranmeldungszeitraum September 1999 reichte Z am 22. November 1999 eine Voranmeldung ein, in welcher ein Umsatzsteuerguthaben von ATS 100.734,-- ausgewiesen war (Umsatzsteuerakt, Buchungsabfrage). Tatsächlich hätte Z aber spätestens am 15. November 1999 eine Zahllast von ATS 60.655,-- zu entrichten gehabt, weil er unter anderem eine Ausgangsrechnung mit einem Entgelt von ATS 251.500,-- sowie eine erhaltene Anzahlung in Höhe von ATS 1,4 Millionen in seinem Rechenwerk nicht zum Ansatz gebracht hatte (UVA-Prüfung zu ABNr. 201015/00, Bericht vom 22. März 2000, Tz. 5, diesbezügliche Niederschrift). Der Vorgang wurde von der Finanzstrafbehörde erster Instanz jedoch nicht aufgegriffen.

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Oktober 1999 wurde anlässlich der UVA-Prüfung im März 2000 ein Umsatzsteuerguthaben von ATS 81.773,-- festgestellt (UVA-Prüfung zu ABNr. 201015/00, Bericht vom 22. März 2000, Tz. 6).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum November 1999 wäre die Vorauszahlung an Umsatzsteuer in Höhe von ATS 186.757,-- spätestens am 15. Jänner 2000 zu entrichten gewesen, was der Beschuldigte wissentlich nicht veranlasst hat. Ebenso wurde durch ihn auch

trotz Kenntnis um seine diesbezügliche abgabenrechtliche Verpflichtung nicht bis spätestens an diesem Tage eine Voranmeldung eingereicht (Umsatzsteuerakt, Buchungsabfrage, UVA-Prüfung zu ABNr. 201015/00, Bericht vom 22. März 2000, Tz. 7).

Z hat daher betreffend November 1999 gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG eine Hinterziehung an Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von ATS 186.757,-- zu verantworten.

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Dezember 1999 wurde anlässlich der UVA-Prüfung im März 2000 ein Umsatzsteuerguthaben von ATS 37.554,-- festgestellt (UVA-Prüfung zu ABNr. 201015/00, Bericht vom 22. März 2000, Tz. 8).

Dem Abgabenkonto betreffend den Beschuldigten ist zu entnehmen, dass die Lohnabgaben für die Monate Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August und Oktober 1999 am 15. Februar 1999, 16. April 1999, 19. Mai 1999, 15. Juni 1999, 6. Juli 1999, 15. September 1999 und 22. November 1999 entrichtet bzw. abgeführt, jedenfalls aber bekannt gegeben worden sind (siehe Buchungsabfrage).

Anlässlich einer Lohnsteuerprüfung im September 2000 stellte der Prüfer fest, dass für 1999 zusätzlich Lohnsteuern in Höhe von ATS 120.385,-- einbehalten, aber nicht abgeführt, sowie Dienstgeberbeiträge in Höhe von ATS 54.560,-- und Zuschläge zu diesen in Höhe von ATS 6.426,-- berechnet, aber nicht entrichtet worden waren (Lohnsteuerprüfungsbericht vom 25. September 2000, Duplikat).

Ein Vergleich mit der Höhe der Zahlungen zeigt, dass offenbar diese Differenzbeträge die Summe von Lohnabgaben für die fehlenden Beträge der Zeiträume September, November und Dezember 1999 darstellen.

In freier Beweiswürdigung werden die Differenzbeträge mangels konkreter weiterer Anhaltspunkte zu gleichen Teilen auf die drei genannten Monate verteilt.

Z hat daher betreffend September, November und Dezember 1999 eine vorsätzlich nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit erfolgte Entrichtung bzw. Abfuhr von Lohnsteuern in Höhe von jeweils ATS 40.128,--, von Dienstgeberbeiträgen in Höhe von ATS 18.187,-- und von Zuschlägen zu letzteren in Höhe von ATS 2.142,-- und damit Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG zu verantworten.

Hinsichtlich des darüber hinausgehenden Vorwurfs, Z habe vorsätzlich auch betreffend die Monate Jänner bis August, Oktober 1999 Lohnabgaben nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit abgeführt bzw. entrichtet und dadurch weitere Finanzvergehen nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG begangen, war somit jedoch – ohne Änderung der Summe der strafbestimmenden Wertbeträge – gemäß §§ 82 Abs.3 lit.c 1. Alt., 136, 157 FinStrG das Finanzstrafverfahren einzustellen.

2000

Betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Juni 2000 wurden von Z keine Vorauszahlungen entrichtet und auch keine Voranmeldungen eingereicht (Buchungsabfrage). Anlässlich einer UVA-Prüfung im August 2000 schätzte der Prüfer griffweise („Sicherheitszuschlag“) eine Summe an Zahllasten von ATS 24.957,-- (Betriebsprüfungsakt, UVA-Prüfung zu ABNr. 201076/00, Niederschrift vom 28. August 2000, Tz.3).

Vom Erstsenat wurde in diesem Zusammenhang ein Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes begangener Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG eingestellt.

Ebenso wurden betreffend die Monate Jänner bis Juli 2000 von Z keine Lohnabgaben mehr entrichtet bzw. abgeführt (Buchungsabfrage).

Tatsächlich wären aber Lohnsteuern in Höhe von ATS 54.426,-- Dienstgeberbeiträge in Höhe von ATS 27.568,-- und Zuschläge zu letzteren in Höhe von ATS 3.186,-- spätestens an den Fälligkeitstagen, den 15. Februar 2000, 15. März 2000, 15. April 2000, 15. Mai 2000, 15. Juni 2000, 15. Juli 2000 und 15. August 2000) abzuführen bzw. zu entrichten gewesen (Lohnsteuerprüfungsbericht vom 25. September 2000, Duplikat).

In freier Beweiswürdigung werden die Gesamtsummen mangels konkreter weiterer Anhaltspunkte durch den Berufungssenat zu gleichen Teilen auf die einzelnen Monate verteilt.

Die Finanzlage des Unternehmens hatte sich in dieser Zeit derartig verschlechtert, dass am 26. Juli 2000 über das Vermögen des Z ein Konkursverfahren eröffnet wurde, welches aber am 15. Juni 2004 mit einer Konkursquote von 0 % beendet werden musste (Veranlagungsakt, Dauerakt).

Nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ist dem Masseverwalter die Wahrnehmung der steuerlichen Interessen in Bezug auf das Unternehmen des Gemeinschuldners auferlegt, weshalb Z durch die Nichtentrichtung bzw. Nichtabfuhr der Lohnabgaben für Juli 2000 keine Pflicht verletzen konnte.

Auch wird in Anbetracht des Ergebnisses des Insolvenzverfahrens im Zweifel zugunsten des Beschuldigten davon ausgegangen, dass er unmittelbar vor Konkursöffnung keinerlei Finanzmittel mehr zur Verfügung hatte, weshalb eine auch nur teilweise Entrichtung der Lohnabgaben für Juni 2000 spätestens am 20. Juli 2000 ihm faktisch nicht möglich gewesen ist.

Z hat daher betreffend Jänner bis Mai 2000 eine vorsätzlich nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit erfolgte Entrichtung bzw. Abfuhr von Lohnsteuern in Höhe von jeweils ATS 7.775,-- von Dienstgeberbeiträgen in Höhe von ATS 3.938,-- und von Zuschlägen zu letzteren in Höhe von ATS 455,-- und damit Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG zu verantworten.

Hinsichtlich des darüber hinausgehenden Vorwurfs, Z habe vorsätzlich auch betreffend die Monate Juni und Juli 2000 entsprechende Lohnabgaben nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit abgeführt bzw. entrichtet und dadurch weitere Finanzvergehen nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG begangen, war jedoch gemäß §§ 136, 157 FinStrG (Juni 2000) bzw. §§ 82 Abs.3 lit.c 1. Alt., 136, 157 FinStrG (Juli 2000) das Finanzstrafverfahren einzustellen.

Hinsichtlich der Strafbemessung ist auszuführen:

Gemäß § 33 Abs.5 FinStrG werden Abgabenhinterziehungen im Sinne des § 33 Abs.2 lit.a leg.cit. mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der Verkürzungsbeträge, gemäß § 49 Abs.2 FinStrG Finanzordnungswidrigkeiten im Sinne des § 49 Abs.1 lit.a leg.cit mit einer Geldstrafe bis zur Hälfte der nicht entrichteten Abgabenbeträge geahndet, weshalb die vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall nach § 21 Abs.1 und 2 FinStrG angedrohte höchstmögliche Geldstrafe ATS 12.580,-- + ATS 27.193,-- + ATS 81.486,-- + ATS 186.757,-- = ATS

745.519,-- X 2 ergibt ATS 1.491.038,-- zuzüglich ATS 5.259,-- + ATS 2.928,-- + ATS 2.928,-- + ATS 344,-- + ATS 345,-- + ATS 6.174,-- + ATS 3.659,-- + ATS 481,-- + ATS 4.645,-- + ATS 4.645,-- + ATS 4.645,-- + ATS 2.847,-- + ATS 2.847,-- + ATS 2.847,-- + ATS 335,-- + ATS 335,-- + ATS 335,-- + ATS 40.128,-- + ATS 40.128,-- + ATS 40.128,-- + ATS 18.187,-- + ATS 18.187,-- + ATS 18.187,-- + ATS 2.142,-- + ATS 2.142,-- + ATS 7.775,-- + ATS 7.775,-- + ATS 7.775,-- + ATS 7.775,-- + ATS 3.938,-- + ATS 455,-- + ATS 455,-- + ATS 455,-- + ATS 455,-- = ATS 401.266,-- : 2 ergibt ATS 200.633,--, insgesamt also ATS 1.691.671,--, umgerechnet € 122.938,52 beträgt.

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

Gemäß Abs. 2 und 3 dieser Bestimmung sind bei Bemessung der Strafe weiters die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und sind 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 5. Juni 2004, ist bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich wie hier nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit einem 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 B in Anbetracht der Bestimmung des § 4 Abs.2 FinStrG noch nicht anwendbar ist, ergibt sich auch aus dieser Festschreibung einer Strafzumessungsregel jedenfalls ein wichtiger Hinweis zur Beachtung einer ausreichenden, bereits zuvor geforderten Generalprävention, da Finanzvergehen wie die verfahrensgegenständlichen Abgabenhinterziehungen und Finanzordnungswidrigkeiten in ihrer Gesamtheit als durchaus budgetäre Wirkung habende Verfehlungen mit ausreichender Sanktion zu bedenken sind.

welche andere potentielle Finanzstraftäter in der Lage des Beschuldigten von der Begehung ähnlicher Finanzstraftaten abhalten sollen.

Der Umstand, dass Z auf Grund seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse die Geldstrafe möglicherweise nicht bzw. 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, 925/65; VwGH 5.9.1985, 85/16/0044).

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafrahmen, innerhalb dessen die tatsächliche Geldstrafe auszumessen ist, beträgt also nunmehr € 122.938,52 (und hat sich daher gegenüber dem Strafrahmen des Erstsenates um lediglich 1,06 % verringert).

Berücksichtigt man den Umstand des verringerten Unwertgehaltes der gegenständlichen Abgabenhinterziehungen in Anbetracht der zum Vorwurf gemachten lediglich angestrebten vorübergehenden Abgabenvermeidung durch Abschlag eines Drittels und hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe und die sonstigen zu beachtenden Kriterien die Waage und wäre von einer durchschnittlichen wirtschaftlichen Situation des Beschuldigten auszugehen, wäre etwa eine Geldstrafe von rund € 43.000,-- zu verhängen gewesen.

Für Z sprechen aber – wie größtenteils bereits zutreffend vom Erstsenat festgestellt – bedeutende mildernde Umstände, nämlich seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, seine nunmehr geständige Verantwortung, die teilweise Schadengutmachung (siehe die Rückstandsaufgliederung in der genannten Buchungsabfrage, wonach rund drei Viertel der strafrelevanten Verkürzungsbeträge nachträglich entrichtet worden sind), sowie die auch vom Beschuldigten geschilderte finanzielle Zwangslage, welche ihn offenkundig zu seinem strafrelevanten Verhalten veranlasst hat, der teilweise lange Zeitablauf seit Begehung der Finanzstraftaten, wodurch der Strafverfolgungsanspruch der Republik Österreich diesbezüglich abgeschwächt worden ist, sowie der Umstand, dass der Aspekt der Spezialprävention durch die Beendigung der eigenen unternehmerischen Tätigkeit ebenso wesentlich an Bedeutung verloren hat.

Als erschwerend zu werten ist die Vielzahl der deliktischen Angriffe über einen langen Zeitraum.

Das Fehlverhalten des Beschuldigten, der in Anbetracht der finanziellen Krise des von ihm geführten Unternehmens mit dem Plan, rechtswidrige Abgabenkredite vom Fiskus zu

erzwingen, teilweise über Jahre hinweg Lohnabgaben bzw. Umsatzsteuervorauszahlungen dem Fiskus vorenthielt und zur Vermeidung einer entsprechenden Gegenwehr des Abgabengläubigers diesen von der Entstehung der diesbezüglichen Abgabenansprüche nicht informierte, fällt in den deliktischen Kernbereich, den der Gesetzgeber typischerweise mit einer Sanktionierung als eigene Tatbestände einer Abgabenhinterziehung bzw. Finanzordnungswidrigkeit bekämpfen will. Die zwar aus der Sicht des Z im wirtschaftlichen Überlebenskampf begreifliche Verhaltensweise ist aus der Sicht des Fiskus in Anbetracht der daraus erwachsenden Abgabenausfälle und Ungleichheit der Steuerlast (gegenüber den abgabenredlichen Steuerpflichtigen) nicht tolerierbarer, sodass gerade auch bei derartigen Fällen mit entsprechenden Strafen vorzugehen ist, um andere Täter in der Situation des Beschuldigten von derartigen Finanzvergehen abzuhalten.

In der Gesamtschau wäre solcherart in Abwägung sämtlicher Argumente, nämlich der vom Erstsenat dezidiert ausgeführten und der ergänzend vom Berufungssenat dargelegten Aspekte, eine Geldstrafe von € 25.000,-- angemessen, wobei in Anbetracht der vom Beschuldigten dargelegten, dramatisch schlechten persönlichen Finanzlage ein weiterer Abschlag auf € 15.000,-- (umgerechnet lediglich 12,20 % des Strafrahmens) angebracht gewesen wäre.

Tatsächlich hat aber bereits der Spruchsenat lediglich eine Geldstrafe von umgerechnet € 10.174,19 ausgesprochen, welche mangels einer Strafberufung des Amtsbeauftragten auch nicht erhöht werden darf.

Auf Basis der Argumentation des Erstsenates ist daher die ursprüngliche Geldstrafe zusätzlich abzumildern, wobei insbesondere in Anbetracht des Zeitablaufes, des nunmehr abgelegten Geständnisses und dem Abschwächen der Spezialprävention die spruchgemäße Höhe der Geldstrafe von lediglich € 9.000,-- (das sind lediglich 7,32 % ! des Strafrahmens) zulässig ist.

Obige Überlegungen gelten auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei nach ständiger Spruchpraxis für ungefähr € 7.000,-- bis € 8.000,-- an Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat zu verhängen wäre. Dabei ist anzumerken, dass der Umstand einer schlechten Finanzlage des zu Bestrafenden bei der Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe außer Acht zu lassen ist, weil ja eine solche gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Andererseits ist diese Ausmessung nach oben wiederum durch das mögliche Höchstmaß an Ersatzfreiheitsstrafe und durch die Tatsache, dass bereits der Erstsenat lediglich eine solche von einem Monat vorgeschrieben hat, begrenzt, sodass in Abwägung der obigen Argumente die Ersatzfreiheitsstrafe weiter abzumildern und mit lediglich fünfundzwanzig Tagen festzusetzen war.

Der Ausspruch über die dem Beschuldigten auferlegte Tragung der Verfahrenskosten entspricht der zitierten Gesetzesstelle und ist daher rechtens.

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, Steuerberater oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Zahlungsaufforderung

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

Salzburg, 20. Mai 2005

Der Vorsitzende:

HR Dr. Richard Tannert