



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat Linz 1

GZ. FSRV/0105-L/07,
GZ. FSRV/0106-L/07

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 Mag. Gerda Pramhas sowie die Laienbeisitzer KR Ing. Günther Pitsch und KR Franz Danninger MBA als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen SF, Maler und Anstreicher, geb. X, Adresse, vertreten durch WTM Maass Steuerberatungs GmbH, 4020 Linz, Breitwiesergutstraße 23 - 25, wegen des Finanzvergehens der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs. 1 iVm 38 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG), teilweise iVm § 13 FinStrG, über die Berufungen des Beschuldigten vom 6. Juni 2007 und des Amtsbeauftragten vom 2. Mai 2007 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 9. März 2007, StrNr. 1, nach der am 10. März 2009 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers Mag. Andreas Kroy für die WTM Maass Steuerberatungs GmbH, des Amtsbeauftragten HR Gottfried Buchroithner sowie der Schriftführerin Elisabeth Schreiner durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des Beschuldigten wird Folge gegeben und die erstinstanzliche Entscheidung dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:

I.A. SF ist schuldig, als abgabepflichtiger Unternehmer im Amtsbereich des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vorsätzlich

I.A.a. unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht betreffend das Veranlagungsjahr 2001 eine Verkürzung an Einkommensteuer 2001 in Höhe von 428,33 € bewirkt und betreffend das Veranlagungsjahr 2003 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von 2.510,56 € zu bewirken versucht zu haben, indem er den Umstand seiner gewerblichen Betätigung als Maler und Anstreicher und die von ihm daraus erzielten Erlöse gegenüber der Abgabenbehörde verheimlichte, sodass die genannten Abgaben in angeführter Höhe nicht festgesetzt werden sollten, wobei es ihm darauf angekommen ist, sich durch die wiederkehrende Begehung der Taten eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, sowie

I.A.b. ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt zu haben, indem er für das Veranlagungsjahr 2004 keine Einkommensteuererklärung eingereicht hat.

Er hat dadurch die Finanzvergehen der teils versuchten, teils vollendeten gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a FinStrG, tw. iVm § 13 FinStrG (zu Pkt. I.A.a.) und der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG (zu Pkt. I.A.b.) begangen.

Gemäß §§ 33 Abs. 5, 38 Abs. 1 iVm 21 Abs. 1 bis 3 FinStrG wird über ihn unter Bedachtnahme auf das Straferkenntnis des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 5. Oktober 2007, StrNr. 2, eine zusätzliche Geldstrafe in Höhe von **1.150,00 €** verhängt und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit **neun Tagen** bemessen.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG werden die Kosten des Finanzstrafverfahrens mit 115,00 € neu bestimmt.

I.B. Das gegen SF unter der StrNr. 1 überdies wegen des Verdachtes eingeleitete Finanzstrafverfahren, er habe betreffend die Veranlagungsjahre 2003 und 2004 auch den Versuch gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehungen an Umsatzsteuer nach §§ 33 Abs.1, 38 Abs. 1 lit. a iVm § 13 FinStrG begangen, wird im Zweifel zu seinen Gunsten gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

II. A. Der Berufung des Amtsbeauftragten wird teilweise insoweit Folge gegeben, als bei der Strafausmessung die Sanktion im Verhältnis zum Strafrahmen erhöht wird.

II.B. Im Übrigen wird die Berufung des Amtsbeauftragten als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 15. und 26. Jänner 2004 wurde dem Finanzamt durch Übermittlung diverser Unterlagen durch die BH A bekannt, dass der Beschuldigte das Malergewerbe unbefugt ausübe und deswegen bereits mehrfach (Straferkenntnisse vom 14. Februar 2002 und vom 12. Dezember 2003) bestraft worden sei (Bl. 21 des Finanzstrafaktes).

In der Folge wurden dem Finanzamt weitere Straferkenntnisse der BH A vom 20. April 2004 und vom 17. Jänner 2006 zur Kenntnis gebracht.

Bereits am 18. Dezember 2003 war der Beschuldigte durch einen Beamten des Erhebungsdienstes des Finanzamtes befragt und darüber informiert worden, dass dem Finanzamt aus amtlichen Quellen seine Tätigkeit als selbstständiger Maler und Anstreicher seit Februar 2001 bekannt sei. Der Beschuldigte gab dagegen an, diese Tätigkeit erst seit Mai 2003 zu entfalten. Er wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass Einkommensteuererklärungen bis spätestens 31. März des dem Veranlagungszeitraum folgenden Jahres abzugeben seien.

Gegenüber der BH A hatte der Beschuldigte in einer am 13. Dezember 2001 aufgenommenen Niederschrift zugestanden, bereits ab Juni 2001 gelegentlich Arbeiten durchgeführt und rund 8.000,00 S bis 12.000,00 S monatlich verdient zu haben (Bl. 25 des Finanzstrafaktes).

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 9. März 2007 wurde der Beschuldigte der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a FinStrG, wobei es für die Jahre 2003 und 2004 beim Versuch gemäß § 13 FinStrG geblieben sei, für schuldig erkannt, weil er vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht, nämlich durch die Nichtbekanntgabe von Einkünften aus seiner Tätigkeit als selbstständiger Maler für das Jahr 2001 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von 428,33 € bewirkt sowie durch die Nichtabgabe der Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2003 und 2004 eine Verkürzung an Einkommensteuer 2003 in Höhe von 8.445,74 €, an Einkommensteuer 2004 in Höhe von 8.169,38 € sowie an Umsatzsteuer für 2003 und 2004 in Höhe von je 7.500,00 € zu bewirken versucht habe.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß §§ 33 Abs. 5 iVm 38 Abs. 1, teilweise iVm 13 Abs. 1 sowie iVm. § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von 10.000,00 € verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 20 Tagen ausgesprochen.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit 363,00 € bestimmt.

In den Entscheidungsgründen wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Beschuldigte in der am 18. Dezember 2003 eingereichten Einkommensteuererklärung 2001 unrichtige Angaben gemacht habe, sodass eine Wiederaufnahme des Verfahrens habe durchgeführt werden müssen, wodurch sich eine Einkommensteuernachforderung von 428,33 € ergeben habe.

Die Abgabenerklärungen 2003 und 2004 seien nicht eingereicht worden, sodass die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege hätten ermittelt werden müssen. Durch die Nichteinreichung der Abgabenerklärungen habe der Beschuldigte versucht, eine dauerhafte Abgabenverkürzung zu bewirken. Er habe mit dem Tatplan und in der Absicht gehandelt, sich durch diese Vorgangsweise eine fortlaufende Einnahmequelle zu verschaffen. Der Beschuldigte sei grundsätzlich geständig gewesen, habe aber erklärt, dass die Abgabenhinterziehungen geringer gewesen seien, sodass der Spruchsenat zu seinen Gunsten betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 eine Kürzung der Hinterziehungen um jeweils 50 % angenommen habe.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd das teilweise Geständnis und die Unbescholtenheit, als erschwerend hingegen einen Tatzeitraum von drei Jahren.

Gegen dieses Erkenntnis richten sich die fristgerechten Berufungen des Beschuldigten vom 6. Juni 2007 und des Amtsbeauftragten vom 2. Mai 2007.

Der Amtsbeauftragte brachte vor, dass die Strafzumessungsgründe zwar richtig aufgezählt, die Milderungsgründe aber zu sehr zu Gunsten des Beschuldigten und die Erschwerungsgründe zu wenig zu seinen Lasten berücksichtigt worden seien. Der Senat habe auch die gewerbsmäßige Begehung zu wenig gewichtet. Beantragt werde daher, die gewerbsmäßige Begehung entsprechend zu würdigen und die Geldstrafe angemessen zu erhöhen.

Die steuerliche Vertreterin des Beschuldigten wandte dagegen ein, dass die Bemessungsgrundlagen laut den Aufzeichnungen des Beschuldigten wesentlich von den Schätzungsgrundlagen abwichen, sodass ein Ansuchen um Wiederaufnahme eingebracht werde. Er habe Umsätze zwischen 8.000,00 € und 16.000,00 € erzielt, die zu keiner Umsatzsteuerbelastung führten. Nur in einem Jahr sei eine geringe Einkommensteuerbelastung ausgelöst worden.

In einem weiteren Strafverfahren (StrNr. 2) wurde der Beschuldigte mit Straferkenntnis des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 5. Oktober 2007, rechtskräftig am 16. November 2007, wegen des Finanzvergehens nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG, begangen durch die Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung 2005, zu einer Geldstrafe von 350,00 €, im Nichteinbringungsfall zwei Tage Ersatzfreiheitsstrafe, verurteilt.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabevorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg. cit. insbesondere Abgabenerklärungen.

Gemäß § 120 f BAO haben Abgabepflichtige ihrem zuständigen Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen oder Umsatz die persönliche Steuerpflicht begründen. Wer einen gewerblichen Betrieb begründet, hat dies dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt anzuzeigen, wobei diese Anzeige binnen Monatsfrist zu erstatten ist.

Nach § 134 Abs. 1 BAO sind die Abgabenerklärungen für die Einkommen- und Umsatzsteuer bis zum Ende des Monates April (vor BGBl. I Nr. 124/2003, gültig ab 20. Dezember 2003: bis zum Ende des Monates März) jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monates Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Nach § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden (1. Alt.) oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten (2. Alt.).

Kommt es dem Finanzstrafäter bei einer Abgabenhinterziehung darauf an, sich durch deren wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, handelt er gewerbsmäßig (§ 38 Abs. 1 lit. a FinStrG).

Der Täter muss in der Absicht handeln, sich durch wiederholte Begehung der Tat eine ständige oder doch für längere Zeit wirkende Einnahmequelle zu verschaffen.

Nach § 13 Abs. 1 FinStrG gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch.

Sind der Abgabenbehörde die Steuerpflichten eines Abgabenpflichten bekannt, kann dennoch der Versuch einer Abgabenhinterziehung vorliegen, wenn dieser Abgabepflichtige entweder keine Steuererklärung einreicht mit dem Tatplan, eine Schätzung mit zu niedrigem Betrag oder Null herbeizuführen, oder eine unrichtige Erklärung abgibt, die Tat aber vor Durchführung der Veranlagung entdeckt wird.

Einer Finanzordnungswidrigkeit im Sinne des § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich schuldig, wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt.

Unterlässt der Abgabepflichtige die Einreichung der Abgabenerklärung entsprechend der Bestimmung des § 134 Abs. 1 BAO, ist mit Ablauf der allgemeinen Frist oder allenfalls mit dem fruchtlosen Ablauf der im Einzelfall verlängerten Frist der objektive Tatbestand einer derartigen Finanzordnungswidrigkeit bereits erfüllt.

Bedingt vorsätzlich handelt 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.

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.

Während für die Verwirklichung des subjektiven Tatbildes der §§ 33 Abs. 1 und 51 Abs. 1 lit. a FinStrG bedingter Vorsatz ausreicht, kann die Gewerbsmäßigkeit nur mit qualifiziertem Vorsatz, nämlich mit Absicht, bewirkt werden.

Aus dem dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Einkommensteuerakt ist ersichtlich, dass der Beschuldigte zumindest seit dem Jahr 1999 auf Grund einer Mitbeteiligung an der Fa. H veranlagt wurde.

Für das Veranlagungsjahr 2001 reichte der Beschuldigte im Zuge einer Befragung durch die Abgabenbehörde am 18. Dezember 2003 eine Einkommensteuererklärung 2001 ein, in welcher er lediglich Einkünfte aus dieser der Abgabenbehörde bekannten Beteiligung erklärte. Die Einkommensteuer wurde mit Bescheid vom 8. Jänner 2004 mit Null festgesetzt. Im Laufe der Befragung hatte der Beschuldigte angegeben, erst ab dem Jahr 2003 Einkünfte aus einer selbstständig ausgeübten Tätigkeit als Maler erzielt zu haben.

Infolge einer gegenüber der BH A abgegebenen Erklärung, wonach er bereits im Jahr 2001 Einkünfte als Maler einbekannt hatte, schätzte das Finanzamt diese Einkünfte an Hand der Angaben des Beschuldigten, nahm das Verfahren wieder auf und setzte die Einkommensteuer mit Bescheid vom 11. Februar 2004 neu mit 428,33 € fest.

Für das Jahr 2002 forderte das Finanzamt den Beschuldigten zwar zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung auf, doch unterblieb – nach Ergehen von Erinnerungen, Androhung und Festsetzung einer Zwangsstrafe – irrtümlich eine Veranlagung.

Trotz mehrfacher Erinnerungen und Androhung einer Zwangsstrafe reichte der Beschuldigte die ihm zugesandten Einkommensteuererklärungen weder für 2003 noch 2004 ein, sodass das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelte und den Beschuldigten mit Bescheiden vom 7. Jänner 2005 (2003) bzw. 17. November 2005 (2004) veranlagte. Aus diesen Veranlagungen resultierten Einkommensteuernachforderungen von 16.891,48 € (2003) bzw. 16.827,07 € (2004) sowie Umsatzsteuernachforderungen von jeweils 15.000,00 € (2003 und 2004).

Der in der Berufung der Verteidigerin angekündigten Anregung des Beschuldigten folgend, nahm das Finanzamt die Abgabenverfahren für die Jahre 2003 und 2004 wieder auf. Die aus diesem Anlass ergangenen Bescheide vom 21. August 2007 führten zu einer Festsetzung der Umsatzsteuer 2003 und 2004 und der Einkommensteuer 2003 mit Null, wogegen die Einkommensteuer 2004 mit 1.880,36 € festgesetzt wurde.

Eine die Zeiträume 2003 bis 2006 umfassende, auf § 99 Abs. 2 FinStrG gestützte Außenprüfung (Bericht vom 6. Oktober 2008 zu ABNr. 3) ergab, dass der Beschuldigte an Aufzeichnungen lediglich Rechnungsblöcke über Ausgangsrechnungen, ansonsten aber keinerlei Buchhaltungsunterlagen vorlegen konnte.

Die auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung durchgeführten Wiederaufnahmen ergaben – den strafgegenständlichen Zeitraum betreffend – Einkommensteuerfestsetzungen für 2003 in Höhe von 2.510,56 € und für 2004 in Höhe von 1.943,12 €.

Im Hinblick darauf, dass der Beschuldigte die bislang verschwiegene Tätigkeit als Maler selbst dann noch in Abrede stellte, als die Abgabenbehörde ihn mit den Erhebungen der BH A konfrontierte, und eine diese Einkünfte nicht enthaltende Einkommensteuererklärung 2001 einreichte, ist ohne Zweifel davon auszugehen, dass er durch die Nichtbekanntgabe dieser Einkünfte nicht nur eine gänzliche Steuervermeidung beabsichtigte, sondern auch, sich durch die regelmäßige, vor der Abgabenbehörde verheimlichte Ausübung der Malertätigkeit fortlaufende Einnahmen zu verschaffen. Mit erklärungsgemäßer Veranlagung bzw. Zustellung des Einkommensteuerbescheides 2001 war die Abgabenverkürzung bewirkt, sodass der Beschuldigte für dieses Jahr eine gewerbsmäßige Einkommensteuerhinterziehung von 428, 33 € zu verantworten hat.

Mit Ablauf der Erklärungsfrist für das Jahr 2003 (Ende April 2004) war der Abgabenbehörde infolge eigener Erhebungen und Übermittlung von Unterlagen durch die BH A bereits bekannt, dass der Beschuldigte Einkünfte aus der Tätigkeit als Maler erzielte.

Reicht ein steuerlich erfasster Abgabepflichtiger innerhalb der ihm offen stehenden Fristen entgegen der Bestimmung des § 119 BAO und damit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht keine Abgabenerklärungen ein und hält er es ernstlich für möglich, durch diese Nichtabgabe eine Festsetzung der Abgabe mit Null oder einem zu niedrigen Betrag zu bewirken, hat er das Finanzvergehen der versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

Da infolge eines Irrtums der Abgabenbehörde eine Abgabenfestsetzung für das Jahr 2002 zur Gänze unterblieben ist, erscheint schlüssig und nachvollziehbar, dass der Beschuldigte durch die Nichtabgabe der Steuererklärungen 2003 ein gänzliches Unterbleiben der Abgabenfestsetzung auch für das Jahr 2003 in Kauf nahm und als nahe liegend ansah. Das Jahr 2003 betreffend hat der Beschuldigte daher die versuchte, gewerbsmäßige Hinterziehung der Einkommensteuer im Sinne der §§ 13, 33 Abs. 1 iVm 38 Abs. 1 lit. a FinStrG in Höhe der durch die Betriebsprüfung ermittelten Einkommensteuer von 2.510,56 € zu verantworten.

Es stellt nicht nur steuerliches Allgemeinwissen dar, dass Einkünfte gegenüber der Abgabenbehörde offen zu legen und zu versteuern sind, sondern dem Beschuldigten war auch auf Grund der in den vorangegangenen Jahren (zumindest 1999 und 2000) auf Grund zahlreicher Erinnerungen und Aufforderungen zur Einreichung der Einkommensteuererklärung

bekannt, dass eine solche unter Anführung der gesamten im betreffenden Jahr erzielten Einkünfte dem Finanzamt zu übermitteln ist. Die angeführten objektiven Abgabenverkürzungen waren dem Beschuldigten daher auch subjektiv vorwerfbar.

Der Beschuldigte unterließ auch für das Jahr 2004 die Einreichung der Steuererklärungen. Durch die am 7. Jänner 2005 erfolgten Schätzungen für das Kalenderjahr 2003 musste ihm aber klar geworden sein, dass die Nichtabgabe der Steuererklärungen eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen durch die Abgabenbehörde nunmehr zumindest im Ausmaß der tatsächlich geschuldeten Beträge nach sich ziehen werde, sodass ihm ein Verkürzungsvorsatz hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit nachgewiesen werden kann.

Dadurch, dass er die Einkommensteuererklärung trotz mehrfacher Erinnerungen dem Finanzamt nicht bis zum Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist (Ende April 2005) übermittelte, verletzte er jedoch auch die ihm auferlegte abgabenrechtliche Offenlegungspflicht, wodurch der Tatbestand des § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG erfüllt war. Auf Grund der ihm persönlich zugegangenen Urgenzen hatte er zweifellos Kenntnis vom Abgabetermin der jährlichen Einkommensteuererklärung, kam dieser Verpflichtung aber dennoch nicht nach, womit er sich der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG auch in subjektiver Hinsicht schuldig machte.

Nach § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen.

Die Verjährungsfrist beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 FinStrG drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr, für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre (Abs. 2 leg. cit.).

Begeht der Täter während der Verjährungsfrist neuerlich ein Finanzvergehen, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist. Dies gilt nicht für fahrlässig begangene Finanzvergehen und für Finanzvergehen, auf die § 25 anzuwenden ist. (Abs. 3 leg. cit. idF BGBI. I Nr. 57/2004, gültig bis 31. Dezember 2007).

Nach § 31 Abs. 4 lit. b FinStrG in der genannten Fassung wird die Zeit, während der wegen der Tat gegen den Täter ein Strafverfahren bei Gericht oder bei einer Finanzstrafbehörde anhängig ist, nicht in die Verjährungsfrist eingerechnet.

Wenngleich der Eintritt von Verjährung im Verfahren nicht eingewendet wurde, war dennoch zu prüfen, ob hinsichtlich eines oder mehrerer Finanzvergehen bereits Verfolgungsverjährung eingetreten ist, da diese in jedem Stadium des Verfahrens von Amts wegen wahrzunehmen ist.

Bei Unterlassungsdelikten – wie der Nichtabgabe von Steuererklärungen – beginnt die Verjährungsfrist mit dem Aufhören der Pflicht zum Handeln. Diese Pflicht zum Handeln wird beispielsweise durch eine Schätzung der Abgabenbehörde gegenstandslos.

Für das Jahr 2004 erging der die Bemessungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelnde Einkommensteuerbescheid am 17. November 2005. An sich wäre die am 4. Dezember 2006 erfolgte Einleitung des Finanzstrafverfahrens somit außerhalb der einjährigen Verjährungsfrist erfolgt und Verjährung bereits eingetreten.

Da der Beschuldigte aber innerhalb der einjährigen Verjährungsfrist wiederum ein Finanzvergehen – nämlich die Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung 2005 – begangen hat, konnte zufolge der Bestimmung des § 31 Abs. 3 FinStrG die Verjährung für 2004 nicht früher als die für 2005 eintreten.

Mit (weiterem) Straferkenntnis vom 5. Oktober 2007, StrNr. 2, wurde über ihn wegen der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG infolge Nichteinreichung der Umsatzsteuererklärung 2005 eine Geldstrafe von 350,00 € verhängt. Mit dem Ende der Erklärungsfrist (30. April 2006) war die Finanzordnungswidrigkeit im Sinne obiger Ausführungen vollendet.

Die Schätzung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen für 2005 erfolgte mit Bescheid vom 5. Jänner 2007, sodass sowohl für 2004 als auch 2005 Verjährung erst mit Ablauf des 5. Jänner 2008 eingetreten wäre.

Infolge der durch die steuerliche Vertreterin des Beschuldigten angeregten Wiederaufnahmen der Umsatzsteuer 2003 und 2004 wurde die Umsatzsteuerfestsetzung für beide Jahre mit Null festgesetzt. Den jeweiligen Bescheiden ist zu entnehmen, dass die Umsätze des Bw (2003: 8.546,00 €; 2004: 16.050,00 €) nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG (so genannte "Kleinunternehmerregelung") steuerfrei belassen worden sind.

Wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist, bestimmen nach § 133 Abs. 1 erster Satz BAO die Abgabenvorschriften. Zur Einreichung einer Abgabenerklärung ist ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird (§ 133 Abs. 1 zweiter Satz

BAO). Finanzstrafrechtlich besteht zwischen der allgemeinen Abgabenerklärungspflicht und der Aufforderung im Einzelfall kein Unterschied.

Nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG sind die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei.

Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum (gültig für die strafgegenständlichen Zeiträume 2003 und 2004) 22.000,00 € nicht übersteigen.

Nach § 21 Abs. 6 UStG ist ein Kleinunternehmer, dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 7.500,00 € nicht übersteigen und der für den Veranlagungszeitraum keine Steuer zu entrichten hat, von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung befreit. Die Durchführung einer Veranlagung ist nicht erforderlich.

Im Hinblick darauf, dass der erst seit Juni 2007 steuerlich vertretene Beschuldigte vom Finanzamt zwar zur Einreichung von Einkommen-, nicht aber Umsatzsteuererklärungen 2003 und 2004 aufgefordert worden ist, ist zu seinen Gunsten als nahe liegend anzusehen, dass ihm die o.a. Bestimmungen des UStG, insbesondere die Betragsgrenze des § 21 Abs. 6 UStG, nicht geläufig waren und ihm das Bestehen einer Umsatzsteuererklärungsabgabepflicht auch auf Grund der Aufforderung des Finanzamtes zur Einreichung lediglich einer Einkommensteuererklärung nicht bewusst war, sodass ihm die vorsätzliche Verletzung einer diesbezüglichen Erklärungspflicht im Zweifel nicht anzulasten und das gegen ihn eingeleitete Finanzstrafverfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2003 und 2004 im Zweifel einzustellen war.

Wird jemand, der bereits wegen eines Finanzvergehens bestraft worden ist (gegenständlich mit Erkenntnis des Einzelbeamten vom 5. Oktober 2007), wegen eines anderen Finanzvergehens bestraft, für das er nach der Zeit der Begehung schon in dem früheren Verfahren hätte bestraft werden können, so ist eine Zusatzstrafe zu verhängen. Diese darf das Höchstmaß der Strafe nicht übersteigen, die für die nun zu bestrafende Tat angedroht ist. Die Summe der Strafen darf jeweils die Strafen nicht übersteigen, die nach den Abs. 1 und 2 zulässig und bei gemeinsamer Bestrafung zu verhängen wären (§ 21 Abs. 3 FinStrG).

Im vorliegenden Fall wurde der Beschuldigte mit Erkenntnis des Einzelbeamten am 5. Oktober 2007 wegen des Finanzvergehens nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG bestraft und über ihn eine Geldstrafe von 350,00 € verhängt.

Bei Ausmessung der Zusatzstrafe ist zunächst jene Geldstrafe zu ermitteln, die bei gemeinsamer Aburteilung aller Taten zu verhängen gewesen wäre. Von diesem Betrag ist die

im Vorbescheid verhängte Geldstrafe (gegenständlich: 350,00 €) abzuziehen. Der Rest ergibt die zu verhängende Zusatzstrafe.

Für die Zusatzstrafe gibt es zwei Grenzen. Einmal ergibt sich eine Höchstgrenze aus der Strafdrohung der zu bestrafenden Tat selbst. Zum anderen dürfen die vorausgegangene Strafe und die Zusatzstrafe zusammen die Strafe nicht übersteigen, die zulässigerweise verhängt worden wäre, wenn die mehreren Finanzvergehen in einem einzigen Finanzstrafverfahren abgeurteilt worden wären (Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz³, K 21/6).

Nach § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen sind. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

Nach § 23 Abs. 4 FinStrG, eingefügt durch BGBl. I Nr. 57/2004, gültig ab 5. Juni 2004, ist eine Geldstrafe von weniger als 10 % des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe – wenn die Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet - nur noch dann zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen.

Eine gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung wird gemäß § 38 Abs. 1 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Dreifachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Die Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG wird mit einer Geldstrafe bis 5.000,00 € geahndet (§ 51 Abs. 2 FinStrG). Vor BGBl. I Nr. 99/2007, in Kraft getreten am 29. Dezember 2007, betrug die Strafobergrenze 3.625,00 €.

Hat jemand durch eine Tat oder durch mehrere selbstständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben oder verschiedener Art begangen und wird über diese Finanzvergehen gleichzeitig erkannt, so ist auf eine einzige Geldstrafe zu erkennen (§ 21 Abs. 1 FinStrG).

Treffen Finanzvergehen zusammen, deren Strafdrohungen sich zum Teil nach einem strafbestimmenden Wertbetrag (§§ 33 Abs. 1 iVm 38 Abs. 1 lit. a FinStrG) und zum Teil nach einer absoluten Obergrenze (§ 51 Abs. 1 lit. a FinStrG) richten, ist als Höchststrafe diejenige Strafdrohung anzusehen, deren Obergrenze die höhere ist (§ 21 Abs. 2 FinStrG).

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafrahmen beträgt daher 8.816,67 €.

Wäre über die dem Beschuldigten insgesamt vorgeworfenen Finanzvergehen (StrNr. 1 und StrNr. 2) gemeinsam abzusprechen gewesen, wäre, da die zusätzliche Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG lediglich als erschwerender Umstand zu bedenken ist, von einem unveränderten Strafrahmen auszugehen gewesen.

Bei der Strafbemessung war – zusätzlich zu den bereits im bekämpften Straferkenntnis zutreffend angeführten Milderungsgründen der Unbescholtenheit und des teilweisen Geständnisses sowie dem als erschwerend gewerteten Tatzeitraum von drei Jahren – zu seinen Gunsten zu berücksichtigen, dass im Umfang der Einkommensteuer 2001 eine teilweise Schadensgutmachung erfolgt und es teilweise (2003) beim Versuch geblieben ist, zu seinen Lasten aber das Vorliegen einer Deliktskonkurrenz.

Wenngleich der Spruchsenat die Strafausmessung an der möglichen Strafuntergrenze von rund 10 % des Strafrahmens insbesondere mit der schwierigen finanziellen Situation des Beschuldigten begründete (in der mündlichen Berufungsverhandlung brachte er dazu vor, Verbindlichkeiten gegenüber der Sozialversicherung, der Abgabenbehörde und sonstigen privaten Gläubigern in Höhe von rund 58.000,00 €, kein privates Aktivvermögen, keine Sorgepflichten und ein derzeitiges monatliches Einkommen – nach Steuern – von rund 1.500,00 € zu haben), kam dem Begehr des Amtsbeauftragten auf – verhältnismäßige – Erhöhung der Geldstrafe dennoch Berechtigung zu, weil sich diese in Anbetracht des Unrechtsgehaltes der Tat und der zu beachtenden Prävention als nicht ausreichend bemessen erwies.

Nach § 161 Abs. 3 FinStrG ist eine Änderung zum Nachteil des Beschuldigten nur bei Anfechtung durch den Amtsbeauftragten zulässig. Unter einer Verböserung ist eine Abänderung zu verstehen, die sich auf den Beschuldigten in den Gesamtauswirkungen ungünstiger auswirkt.

Wird das Strafverfahren von der Rechtsmittelinstanz hinsichtlich einer von mehreren Straftaten eingestellt bzw. der strafbestimmende Wertbetrag verringert, so hat dies zu einer Verringerung des Strafausmaßes zu führen, wenn der Amtsbeauftragte keine Berufung erhoben hat (vgl. VwGH 22.9.2005, 2000/14/0001).

Zwar waren wegen der dargestellten erheblichen Reduzierung der Strafbeträge sowohl die Geldstrafe als auch die entsprechende Ersatzfreiheitsstrafe, wie aus dem Spruch ersichtlich, nach unten anzupassen, in angemessener Würdigung der beharrlich an der Abgabenbehörde vorbei wirtschaftenden Haltung des Beschuldigten die Herabsetzung der Strafe jedoch nicht in gleichem prozentuellen Ausmaß wie die Minderung der Strafbeträge vorzunehmen.

Insbesondere war – dem Antrag des Amtsbeauftragten folgend - zu Lasten des Beschuldigten ins Kalkül zu ziehen, dass er nicht nur seine steuerlichen Verpflichtungen hinsichtlich zeitgerechter Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen völlig vernachlässigt, sondern seine Einnahmen vor der Abgabenbehörde vollständig verheimlicht und sich dadurch neben einer zusätzlichen Einnahmequelle auch einen ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteil gegenüber steuerehrlichen Abgabepflichtigen verschafft hat.

Insgesamt erscheint daher eine – verhältnismäßig höhere - einheitliche Geldstrafe von 1.500,00 € tat- und schuldangemessen.

Die demnach zu verhängende zusätzliche Geldstrafe beträgt 1.150,00 € (1.500,00 € abzüglich der bereits mit Erkenntnis vom 5. Oktober 2007 verhängten Geldstrafe von 350,00 €).

Eine weitere (prozentuelle) Minderung der Geldstrafe war dem Berufungssenat nicht nur wegen des gänzlichen Ignorierens der abgabenrechtlichen Pflichten, sondern auch auf Grund general- und spezialpräventiver Überlegungen verwehrt. Im Sinne einer effizienten Strafrechtspflege wäre nicht zu rechtfertigen, das Verschweigen und die ins Auge gefasste endgültige Nichtbesteuerung von Einkünften durch Verhängung einer äußerst milden Geldstrafe an der Strafuntergrenze nicht spürbar zu sanktionieren.

Auch bei Festsetzung der Ersatzfreiheitsstrafe ist insbesondere auf das Ausmaß der Schuld Bedacht zu nehmen. Die Ersatzfreiheitsstrafe kann aber nicht an einer maximalen Geldstrafe orientiert werden, weil – anders als für die Geldstrafe – für die Ersatzfreiheitsstrafe eine absolute Höchstgrenze normiert worden ist, was die gedachte Proportionalität ausschließt (vgl. VwGH 27.8.2008, 2008/15/0138).

Die Überlegungen zur Ausmessung der Geldstrafe gelten grundsätzlich auch für die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe, doch kommt dabei der Umstand der schwierigen Finanzlage nicht zum Tragen, weil eine Ersatzfreiheitsstrafe gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe auszusprechen ist. Unter Berücksichtigung obiger Überlegungen erweist sich daher nach Ansicht des Senates eine Ersatzfreiheitsstrafe von neun Tagen als gerechtfertigt.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach der Bestrafte einen pauschalen Kostenersatz in Höhe von 10 % der verhängten Geldstrafe, maximal aber 363,00 €, zu leisten hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 10. März 2009