



Außenstelle Linz  
Finanzstrafsenat 3

GZ. FSRV/0055-L/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 3, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen SO, Pensionist, geb. 19XX, K, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, teilweise iVm. § 13 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 29. April 2004 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Linz vom 22. Oktober 2003, SN 046-1999/00489-002, dieses vertreten durch ORat. Dr. Christian Kneidinger,

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene, im Übrigen unverändert bleibende Bescheid in seinem Ausspruch über die Geldstrafe wie folgt abgeändert:

Die Geldstrafe wird gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG mit

**8.200,00 €**

**(in Worten: Euro achttausendzweihundert)**

festgesetzt.

II. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis vom 22. Oktober 2003, SN 046-1999/00489-002, hat das Finanzamt Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz den Bw. für schuldig erkannt, vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes Linz als Abgabepflichtiger durch die Nichtabgabe bzw. Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Einkommensteuer für 1994 bis 1996 in der Höhe von 51.306,00 ATS (1994: 13.478,00 ATS, 1995: 18.696,00 ATS und 1996: 19.132,00 ATS) und an Umsatzsteuer für 1993 bis 1996 in der Höhe von 74.000,00 ATS (jeweils 18.500,00 ATS) dadurch bewirkt zu haben, dass er seine Umsätze und Gewinne als Installateur nicht erklärt habe, wobei es 1996 beim Versuch geblieben sei, und dadurch das Finanzvergehen der teils versuchten, teils vollendeten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 iVm. § 13 FinStrG begangen zu haben.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von 9.000,00 € verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 40 Tagen ausgesprochen.

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

In der Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, dass es auf Grund des Erhebungsstandes als erwiesen anzusehen sei, dass der Bw., der in den angeführten Jahren keine bzw. jeweils auf 0,00 ATS lautende Abgabenerklärungen (Umsatz- bzw. Einkommensteuer) abgegeben hatte, wie bereits in dem Finanzstrafverfahren StrLNr. 66/93 für die Veranlagungsjahre 1989 und 1990 festgestellt, auch in den nunmehr angeführten Jahren nicht versteuerte Einkünfte bzw. Umsätze (iHv. jeweils 312.500,00 ATS) aus seiner (offenbar weiterhin ausgeübten) gewerblichen Tätigkeit als Installateur erzielt habe, wobei der daraus erzielte Gewinn mit jeweils 92.500,00 ATS zu bestimmen gewesen sei. Dazu wurde auf die vom Bw. in den Jahren 1995 bis 1997 nachweislich getätigten Einkäufe an Installationsmaterial iHv. von durchschnittlich 250.000,00 ATS je Kalenderjahr bei einer namentlich angeführten Firma für Sanitärbedarf, dem ihm bei den Einkäufen gewährten Preisnachlass von durchschnittlich 25%, sowie auf die Aussagen zahlreicher Zeugen, die angegeben hatten, dass der Bw. bei ihnen Heizungs- bzw. Wasserinstallationen durchgeführt habe bzw. dass sie Installationsmaterial von ihm bezogen hätten, verwiesen.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 29. April 2004, ergänzt mit Schreiben vom 6. Mai 2004, wobei im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Der im Straferkenntnis erhobene Tatvorwurf sei zwar zum Teil richtig, stimme aber jedenfalls hinsichtlich der angenommenen Umsätze bzw. Gewinne nicht. Namentlich die im Erkenntnis angeführten Zeugenaussagen Scho und H seien jedenfalls unzutreffend bzw. seien die Aussagen und angeblichen Zahlungen von Kb und F bereits im Strafverfahren StrLNr. 66/93 berücksichtigt worden. Der Zeuge B habe fast alle Innenarbeiten (Fertighaus) selbst gemacht. Was den Einkauf bei der genannten Firma angehe, so habe er stets gegenüber den Abnehmern lediglich den in der den Rabatt bereits berücksichtigenden Rechnung ausgewiesenen Betrag verrechnet und daher aus dem Materialverkauf keinen bzw. jedenfalls nicht einen 30-40%igen Gewinn erzielt. Es sei ihm im Übrigen unerklärlich, dass im Straferkenntnis über 14 Jahre zurückliegende Vorgänge (erneut) vorgeworfen würden und unrichtige Zahlen der Strafbemessung zu Grunde gelegt worden seien. Auf den angegriffenen Gesundheitszustand sowie auf die angespannten, jedenfalls eine Bezahlung der Geldstrafe nicht ermöglichen finanziellen Verhältnisse werde hingewiesen. Weiters führte der Bw. seine Finanzamtsverbindlichkeiten iHv. 400.000,00 ATS ins Treffen, wobei ihm bis heute nicht klar sei, von wo diese stammten.

**Zur Entscheidung wurde erwogen:**

Vorweg ist nur zur besseren Klarstellung darauf hinzuweisen, dass zum Einen den Gegenstand des Strafverfahrens SN 046-1999/00498-002 (und damit auch des nunmehrigen Berufungsverfahrens) einzig und allein der Vorwurf der (teils versuchten) Abgabenhinterziehung, begangen durch die Nichterklärung der in den Jahren 1993 bis 1996 aus der Tätigkeit als Installateur (neben den Pensions- bzw. Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) erzielten Einkünfte bzw. Umsätze, bildet und zum Anderen der Hinweis auf weitere aus rechtskräftig abgeschlossenen Abgabenverfahren zur StNr. 12 resultierende Verbindlichkeiten allenfalls im Zuge der im gegenständlichen Verfahren vorzunehmenden Strafausmessung (§ 23 Abs. 3 FinStrG) Berücksichtigung finden kann.

Dennoch ist es der zur amtsweigigen Sachverhaltsermittlung gemäß § 115 FinStrG verpflichteten erkennenden Finanzstrafbehörde nicht verwehrt, auch in einem früheren Strafverfahren (rechtskräftig) festgestellte Umstände und Sachverhalte, sofern diesen auch eine grundsätzliche Aussagekraft für das gegenständliche Verfahren zukommt, als Beweismittel heranzuziehen und, beispielsweise zur Beurteilung der allgemeinen Glaubwürdigkeit des Beschuldigten, im Rahmen der im gegenständlichen Verfahren anzustellenden freien Beweiswürdigung entsprechend zu berücksichtigen (vgl. § 98 Abs. 1 FinStrG).

Unstrittig steht an Hand der neben dem verfahrensgegenständlichen Strafakt SN 046-1999/00498-002, den Veranlagungsakt StNr. 12, den Arbeitsbogen ABNr. 34, den Ermittlungsakt der Prüfungsabteilung Strafsachen AZ 56 sowie den Finanzstrafakt

StrlNr. 66/93 (jeweils Finanzamt Linz) umfassenden und der Entscheidung über die Berufung zu Grunde zu legenden Aktenlage fest, dass der Bw., der neben einer Bestrafung wegen Schmuggels gemäß § 35 FinStrG, SN 558-1997/06034-001, auch eine finanzstrafrechtliche Vorstrafe wegen § 33 Abs. 1 FinStrG, begangen durch die Nichterklärung von Einkünften aus der von ihm ausgeübten Tätigkeit als Installateur in den Jahren 1989 und 1990, Verkürzungsbetrag: 40.001,00 ATS (Umsatz- und Einkommensteuer), aufweist, und in den Jahren 1993 bis 1996 jeweils keine (1993 und 1995) bzw. jeweils auf 0,00 ATS lautende Umsatz- und Einkommensteuererklärungen (1994 und 1996) beim Finanzamt (Linz) einreichte, auch in den Jahren 1993 bis 1996 (weiterhin) als Installateur tätig war und aus dieser Tätigkeit neben seinen Bezügen iSd. § 25 EStG 1988 fortlaufend (gewerbliche) Einkünfte iSd. § 23 leg. cit. erzielt hat.

Nachdem der Bw., der bis zu diesem Zeitpunkt der Abgabenbehörde gegenüber kategorisch erklärt hatte, neben seinen nsA-Bezügen (seit 1994 Pension, zuvor Notstandshilfe) über keinerlei weitere Einkünfte zu verfügen, aus Anlass von abgabenbehördlichen Erhebungen zu ABNr. 34 von den Erhebungsorganen des Finanzamtes Linz am 24. Juli 1997 in BK (Franziska Kb) bei der Installation einer Heizungsanlage betreten wurde, wurde im Zuge weiterer Erhebungen durch Einsichtnahme in die Verkaufsunterlagen (Rechnungen, Kundenliste Debitoren, Lieferscheine und Zahlungsbelege) der Firma SH HandelsgesmbH in Traun festgestellt, dass er in den Jahren 1995 bis 1997 allein bei der genannten Firma jährlich Installationsmaterial um 200.000,00 ATS bis 300.000,00 ATS bezogen hatte. Dabei wurde dem Bw., der bei der genannten Firma über ein auf ihn lautendes Kundenkonto verfügte, neben Skonto regelmäßig ein Preisnachlass zwischen 20 und 30 % gewährt. Frau Franziska Kb gab als Zeugin gegenüber den Nachschauorganen an, dass ihr der Bw., der auch das benötigte Material besorgt habe, von Nachbarn empfohlen worden sei und neben den Kosten für das bereits bezahlte Material iHv. ca. 80.000,00 ATS für die Montage 10.000,00 ATS erhalten solle. Neben zwei weiteren (namentlich nicht genannten) Personen (vgl. Nachschaubericht zu ABNr. 34), die angaben, dass SO im Zeitraum von 1995 bis 1996 "auf Pfusch" bei ihnen Installationsarbeiten durchgeführt habe, sagte die Auskunftsperson Josef F, für die der Beschuldigte bereits 1990 Installationsarbeiten (Materialkosten: 85.000,00 ATS und Arbeit 33.000,00 ATS) ausgeführt hatte, aus, dass der Bw. 1995 einer Mieterin im Haus FN, ein Waschbecken "im Pfusch" montiert habe.

Das Finanzamt erließ daraufhin am 18. bzw. am 19. September 1997 unter Hinweis auf die Bestimmung des § 184 BAO Umsatz- und Einkommensteuerbescheide betreffend die Veranlagungsjahre 1993, 1994, 1995 und 1996 und ging dabei unter Berücksichtigung der für die Veranlagungsjahre 1989 bis 1992 (vgl. Bericht der Prüfungsabteilung Strafsachen AZ.: 910 vom 26. Jänner 1994) vorliegenden Kennzahlen von Umsatzsteuerzahllasten iHv. 40.000,00

ATS (1993, festgestellte Entgelte: 300.000,00 ATS), 44.000,00 ATS (1994, Entgelte: 330.000,00 ATS), 48.000,00 ATS (1995, Entgelte: 360.000,00 ATS) und 52.000,00 ATS (1996, Entgelte: 390.000,00 ATS) bzw. Einkünften (=Gewinn) aus Gewerbebetrieb iHv. 187.000,00 ATS (1994), 200.000,00 ATS (1995) und 220.000,00 ATS (1996) aus.

Am 12. bzw. am 13. November 1997 erklärten Frau Zäzilia Scho, BT, bzw. Herr GH, RS, gegenüber der Abgabenbehörde, dass der Bw. in den Jahren 1995 und 1996 bei ihnen jeweils Installationsarbeiten durchgeführt und dafür 65.000,00 ATS (inkl. Material) bzw. 10.000,00 ATS erhalten habe.

Die gegen die angeführten Abgabenbescheide erhobene Berufung des Beschuldigten wurde mit Berufungsentscheidung des Berufungssenates I der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 9. Mai 2001, GZ. 78, als unbegründet abgewiesen.

Gegenüber der Finanzstrafbehörde erster Rechtsstufe gaben die gemäß § 102 FinStrG einvernommenen Zeugen Zäzilia Scho (Bl. 153f des gegenständlichen Strafaktes), JH und GeH (Bl. 136 – 139), HS (Bl. 140f), jeweils nach Wahrheitserinnerung (§ 106 Abs. 1 leg. cit.), an, dass sie vom Bw. Material (JH und GeH: je 1 Boiler im Jahr 1995, Zäzilia Scho: 1 Gastherme sowie Heizkörper im Wert von 40.000,00 ATS im Jahr 1995) bezogen hätten bzw. der Beschuldigte Installationsarbeiten bei ihnen durchgeführt (S: 8.000,00 ATS für Montage der Therme im Jahr 1995; Scho: Montage 2.000,00 ATS ebenfalls 1995) habe. Der Zeuge S gab zudem an, dass der Bw. auch im Haus seiner Tante entsprechende Arbeiten durchgeführt habe. Franziska Kb gab in ihrer Zeugenaussage (Bl. 161f) an, dass der ihr von JS als billig empfohlene Bw., der tatsächlich für die 1997 bei ihr durchgeführten Arbeiten (Lieferung und Montage einer Heizungsanlage) einen Pauschalbetrag für Material und Arbeit iHv. ca. 110.000,00 ATS erhielt, zuvor auch bei Elisabeth und Helmut B, BWK, eine Therme eingebaut habe. Zu letzterem erklärte der Bw. am 22. Oktober 2003 (Bl. 163f), dass er diese Installation 1994 oder 1995 gemacht habe. Bei JS - so der Bw. - habe er 1995 "eine Kleinigkeit" gemacht.

Ausgehend von diesen Beweisergebnissen kann entgegen der Verantwortung des Bw., der wie bereits im Strafverfahren StrLNr. 66/93 auch diesmal offenbar die Verantwortungsstrategie gewählt hat, lediglich die ihm an Hand von Zeugenaussagen bzw. Belegen konkret nachgewiesenen Arbeiten bzw. Lieferungen zuzugestehen, aber auch da die erhaltenen Beträge weitestgehend zu relativieren, mit der im Strafverfahren erforderlichen Gewissheit davon ausgegangen werden, dass er in den Jahren 1993 bis 1996 aus seiner (weiterhin ausgeübten) Tätigkeit als Installateur zumindest die im erstinstanzlichen Erkenntnis auf Seite 3 angeführten Gewinne (Einkünfte) bzw. Umsätze erzielt hat. Die Grundlagen für die mangels anderer geeigneter Beweismittel auch für das Strafverfahren in dem allerdings gegenüber dem rechtskräftig abgeschlossenen Abgabenverfahren hinsichtlich der dort zu

Grunde gelegten Beträge wegen des im Strafverfahren (zusätzlich) anzulegenden Kriteriums der mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu modifizierenden Schätzungswege bzw. -ergebnis (vgl. VwGH vom 22. Februar 1996, ZI. 93/15/0194) ergeben sich zum Einen aus den für die gesamte Zeitspanne von 1993 bis 1996 eine kontinuierliche Installations- bzw. Liefer-tätigkeit des Bw. bei verschiedenen Kunden belegenden Zeugenaussagen, und zum Andern aus den allein bei der Firma SH HandelsgesmbH schon an Hand der übermittelten Firmen-belege hinreichend dokumentierten Materialeinkäufen, denen zu Folge der Beschuldigte nahezu lückenlos in den Jahren 1995 bis 1997 diverse für eine Installations-tätigkeit typischer-weise benötigte Sanitärartikel bzw. –Geräte sowie Montagezubehör im jährlichen Durch-schnittsausmaß von 250.000,00 ATS bezogen hat. Stellt man zudem die Angaben des Bw., er habe das von ihm benötigte Material nicht nur bei der genannten Firma, sondern auch noch bei anderen Firmen eingekauft (Aussage vom 24. Juli 1997 im Zuge der abgabebehördlichen Nachschau ABNr. 34) und den sich aus der Aussage S ersichtlichen Umstand, dass darüber hinaus auch vom Kunden selbst eingekaufte Produkte montiert wurden, in Rechnung und setzt man die Relation zwischen Material- und Arbeitskosten entsprechend den laut Zeugenaussagen konkret für Arbeit und Material gezahlten Summen mit 8:1 (vgl. insbes. Darstellung Kb und Scho) fest, so kann mit der im Strafverfahren erforderlichen Gewissheit darauf geschlossen werden kann, dass der Beschuldigte in den inkriminierten Jahren durchschnittlich für durchgeführte Installationen je Kalenderjahr ein Arbeitshonorar iHv. zumindest 30.000,00 ATS erhalten und um 312.500,00 ATS Geräte bzw. Material an verschiedene Abnehmer verkauft hat. Die dabei inkludierte Feststellung, dass der Bw. den ihm von der Lieferfirma eingeräumten Rabatt von durchschnittlich 25% nicht an seine Abnehmer weitergegeben hat, ergibt sich dabei einerseits aus den üblichen Gepflogenheiten der Branche bzw. der verkehrsüblichen Vorgangsweise bei derartigen "Pfuscharbeiten" und der vom Bw. selbst als permanent angespannt bezeichneten finanziellen Situation (Mindest-rentner bzw. Notstandshilfenbezieher) und andererseits auch daraus, dass nach den durch-geführten Erhebungen die festgestellten Kunden durchwegs Pauschalbeträge (für Material und Arbeit) bzw. runde Summen für das gelieferte Material bezahlt haben und in keinem einzigen Fall eine auf den Bw. lautende Rechnung der Lieferfirma für die von ihnen be-zogenen Waren vorlegen konnten.

Was die Tatbestandsmäßigkeit der Handlungsweise des Beschuldigten iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG angeht, kann, sowohl was die objektive Tatseite als auch den dafür erforderlichen Vorsatz angeht, auf die diesbezüglichen Ausführungen im angefochtenen Straferkenntnis (Seite 6) verwiesen werden, wobei schon angesichts des unter der StrLNr. 66/93 wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung durch die Nichterklärung von Schwarzeinkünften er-folgten Einleitung eines Finanzstrafverfahrens und dem der Abgabenbehörde gegenüber an den Tag gelegten Verhalten, bei dem vom Beschuldigten auch nach dem Mai 1993 wahrheits-

widrig jede gewerbliche Tätigkeit in Abrede gestellt wurde, davon ausgegangen werden kann, dass der Bw. im Anlassfall zumindest ab diesem Zeitpunkt nicht nur bedingt, sondern vielmehr bewusst vorsätzlich sowohl im Hinblick auf die Verletzung der Offenlegungspflicht als auch im Hinblick auf die eingetretene Abgabenverkürzung iSd. §§ 33 Abs. 3 lit. a iVm. 8 Abs. 1 FinStrG gehandelt hat.

Bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von insgesamt 187.959,00 ATS beträgt der Höchstbetrag für die nach den Kriterien des § 23 Abs. 1 bis 3 FinStrG auszumessende Geldstrafe gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG 375.918,00 ATS bzw. 27.319,03 €. Die höchstmögliche für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe nach § 20 Abs. 1 leg. cit. unter Berücksichtigung des § 23 Abs. 1 und 2 FinStrG festzusetzende Ersatzfreiheitsstrafe beträgt sechs Wochen bzw. 42 Tage (§ 1 Z. 5 StVG).

An strafmildernden Umständen erhellt sich aus der Aktenlage neben dem bereits von der Erstbehörde festgestellten Grund des § 34 Abs. 1 Z. 18 StGB (langes Zurückliegen der Tat) jener, dass es teilweise beim Versuch geblieben ist (§ 34 Abs. 1 Z. 13 leg. cit.). Dem gegenüber stehen aber unverändert die bezogen auf den nunmehr angelasteten Tatzeitpunkt nicht lange zurückliegende einschlägige Vorstrafe sowie der lange Tatzeitraum als straferschwerend iSd. § 33 Z. 1 StGB.

Darüber hinaus war neben den schon allein auf Grund der angeführten Abgabenverbindlichkeiten des Bw. (aushaftender Abgabenbetrag iHv. 23.835,21 € zur StNr. 090/7801) als angespannt zu beurteilenden wirtschaftlichen Lage sowie den persönlichen Umständen, wonach der Beschuldigte einen angegriffenen Gesundheitszustand aufweist, wobei dazu allerdings zu bemerken ist, dass auch bereits im Strafverfahren StrLNr. 66/93 hinsichtlich der dort angeführten Tatzeiträume Derartiges geltend gemacht bzw. festgestellt wurde und dies den Bw. offenbar nicht davon abgehalten hat, weiterhin seiner Tätigkeit nachzugehen bzw. indem er die daraus erzielten Einkünfte nicht offen legte, vorsätzliche Finanzvergehen zu begehen, zu berücksichtigen, dass auch die Einleitung des Finanzstrafverfahrens im Mai 1993 keine gesetzeskonforme Verhaltensweise des Beschuldigten in den Folgezeiträumen bewirkt hat.

Insgesamt erweist sich auch unter Heranziehung präventiver v. a. auf die Folgewirkungen des Strafausspruches innerhalb des Verkehrskreises des Täters bzw. auf die negativen Auswirkungen einer zu geringen Strafe im Anlassfall abstellenden Überlegungen in geringfügiger Abgehung des von der Erstbehörde ausgesprochenen Strafausmaßes eine Geldstrafe iHv. annähernd 45 % des oberen Strafrahmens (gerade noch) ausreichend um dem vom Gesetzgeber vorgegebenen Strafzweck zu entsprechen.

Die im Erstverfahren iHv. annähernd 45 % der gesetzlichen Strafobergrenze ausgesprochene Ersatzfreiheitsstrafe war hingegen unverändert zu belassen, da ihre Ausmessung auch durch

die spruchgemäße Reduktion der Geldstrafe im Lichte des (zusätzlichen) mildernden Umstandes des § 34 Abs. 1 Z. 13 StGB angesichts der festgestellten Tat- und Täterumstände iSd. § 23 Abs. 1 und 2 FinStrG durchaus angemessen erscheint.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 1. März 2005