



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat Wien 1

GZ. FSRV/0165-W/08

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Wien 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Dr. Josef Graf sowie die Laienbeisitzer Dr. Wolfgang Seitz und Direktor Herbert Frantsits als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., vertreten durch DYNAMA Wirtschaftstreuhandgesellschaft.m.b.H., 1040 Wien, Wohllebengasse 13, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG über die Berufung des Beschuldigten vom 9. Dezember 2008 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Baden Mödling vom 9. Oktober 2008, SpS, nach der am 8. September 2009 in Abwesenheit des Beschuldigten und in Anwesenheit seines Verteidigers, der Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin M. durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 9. Oktober 2008, SpS, wurde der Berufungswerber (Bw.) der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG und der

Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, er habe als Geschäftsführer der Fa. S-GmbH vorsätzlich

- a) durch Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuererklärung für 1999, somit unter Verletzung einer Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer 1999 in Höhe von S 760.000,00 (€ 55.231,35) bewirkt; und weiters
- b) Lohnsteuer für die Monate 6-11/2003 in Höhe von € 3.251,81, für die Monate 3,4,6,7/2006 in Höhe von € 4.603,74, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe samt Zuschlägen für die Monate 6-11/2003 in Höhe von € 1.959,36, für die Monate 3,4,6,7/2006 in Höhe von € 2.116,73 und für die Monate 1-12/2003 in Höhe von € 1.959,36 nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG und § 49 Abs. 2 FinStrG wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 12.800,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an der an Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 32 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG wurden die vom Bw. zu ersetzenen Kosten des Verfahrens mit € 363,00 bestimmt.

Zur Begründung wird dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, der finanzstrafrechtlich unbescholtene Bw. beziehe als Geschäftsführer ein monatliches Einkommen von ca. € 1.490,00 und habe keine Sorgepflichten.

Die Fa. S-GmbH sei im Jahr 1986 gegründet worden und der Bw. sei von Anfang an deren Geschäftsführer gewesen. Betriebsgegenstand sei der Einzelhandel mit Textilwaren und Bekleidung.

Im November 2006 habe bei der Fa. S-GmbH eine Betriebsprüfung für die Jahre 1999-2003 stattgefunden. Dabei sei festgestellt worden, dass der Bw. als Einzelunternehmer in den Jahren 1999-2000 Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis an die Fa. S-GmbH erstellt habe. Zu den Bilanzstichtagen sei es dann zu Warengutschriften beim Einzelunternehmen durch die Fa. S-GmbH gekommen und der Bw. habe von den saldierten Beträgen die Vorsteuer in Anspruch genommen. Bei der Betriebsprüfung beim Einzelunternehmen sei festgestellt worden, dass den an die Fa. S-GmbH gestellten Rechnungen keine wirtschaftlichen Vorgänge zugrunde gelegen seien.

Die Fa. S-GmbH habe in den Umsatzsteuerjahreserklärungen vom saldierten Betrag (Eingangsrechnung abzüglich Gutschrift) laut Wareneinkaufskonto Vorsteuerabzug in

Anspruch genommen. Die Eingangsrechnungen vom Einzelunternehmen würden allerdings nicht den Bestimmungen des § 11 UStG (nur Pauschalbezeichnung „Warenlieferung“) entsprechen.

Die Prüferin des Einzelunternehmens habe festgestellt, dass in diesem Zeitraum von der Firma des Bw. keine Waren an Dritte verkauft worden seien. Es handle sich bei den an die GmbH gelegten Ausgangsrechnungen und Gutschriften um Scheinrechnungen gemäß § 11 Abs. 14 UStG, denen keine wirtschaftlichen Vorgänge zugrunde gelegen seien. Das Geschäftslokal in W. sei zu diesem Zeitpunkt von der geprüften Fa. S-GmbH betrieben worden. Zwar mag es laufend zu diversen Warenbewegungen zwischen den Standorten XY und YX gekommen sein, doch handle es sich immer um Waren der GmbH und nicht des Einzelunternehmens, welches nur das Geschäftslokal in XY vermietet habe.

Der steuerliche Vertreter Mag. T. habe hierzu angegeben, dass der bilanzielle Ausweis von Forderungen im Hinblick auf Bankkredite von Bedeutung gewesen sei.

Im Wirtschaftsjahr 1999 bzw. erst im Rahmen der Um- und Nachbuchungen habe die GmbH 2 Eingangsrechnungen in Höhe von S 6,7 Mio. und S 5,1 Mio. sowie eine Gutschrift in der Höhe von S 8 Mio. verbucht. Die Fa. S-GmbH habe daraus einen Vorsteuerabzug in Höhe von S 760.000,00 (= saldierter Wareneinkauf in Höhe von S 3,8 Mio. x 20%) lukriert.

Der Bw. habe es ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung an bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben, nämlich Umsatzsteuer 1999 in Höhe von € 55.231,35 zu bewirken.

Im September 2006 habe eine Lohnsteuerprüfung stattgefunden, im Zuge derer festgestellt worden sei, dass die Lohnabgaben 6-11/2003 gefehlt hätten. Es sei daher mit Bescheid vom 26. September 2006 für 2003 Lohnsteuer in Höhe von € 53.251,81 (richtig € 3.251,81), Dienstgeberbeiträge in Höhe von € 1.792,09 und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen in Höhe von € 167,27 festgestellt worden. Unmittelbar nach der Lohnsteuerprüfung seien die Lohnabgaben für die Monate 3,4,6,7/2006 verspätet nachgemeldet und nicht entrichtet worden.

Der Bw. habe vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von selbst zu berechnenden Lohnabgaben eine Verkürzung für den im Spruch inkriminierten Tatzeitraum in einer Gesamthöhe von € 13.888,00 bewirkt; er habe diese ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden.

Zu diesen Feststellungen sei der Spruchsenat auf Grund des durchgeführten Beweisverfahrens in der mündlichen Verhandlung gelangt, und zwar insbesondere Verlesung des beigeschafften Aktes, SpS XX, und des dort befindlichen Erkenntnisses bzgl. des Einzelunternehmens vom 12. Mai 2006 sowie Verlesung der entsprechenden Strafakten und der teilgeständigen Verantwortung des Bw. Der Bw. habe insbesondere den Vorwurf der Scheinrechnungen bestritten und habe die Warenverschiebung zwischen Einzelunternehmen und der Fa. S-GmbH mit dem Umstand, dass er auf Grund der Kreditvergabe der Banken einen entsprechenden bilanziellen Ausweis herstellen hätte müssen, erklärt. Dem Einwand des Verteidigers, dass es sich bei der Anlastung der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG in Bezug auf Umsatzsteuer 1999 [Schuldspruch Punkt 1)a)] um eine „res iudicata“ handle, habe nicht gefolgt werden können, zumal es sich beim Erkenntnis zu SpS XX um das Einzelunternehmen gehandelt habe und es sich im gegenständlichen Verfahren um die Fa. S-GmbH handle, wodurch der Bw. aufgrund der vorliegenden Scheinrechnungen auch zweimal Täter gewesen sei. Die Scheinrechnungen wurden mangels Geschäftsunterlagen aufgrund der Betriebsprüfung festgestellt und der Spruchsenat sei aufgrund der Verlesung des Betriebsprüfungsberichtes ebenfalls von diesem Umstand ausgegangen. Auch der Verantwortung des Bw., dass er sich diesbezüglich auf seinen Steuerberater verlassen habe, habe kein Glauben geschenkt werden können.

Dem Bw sei eine vollständige Schadensgutmachung zu Gute zu halten.

Aus dem Prüfungsbericht gehe eindeutig hervor, dass die erste Veranlagung erklärungsgemäß stattgefunden habe und im Rahmen derer zu Unrecht Vorsteuer berücksichtigt worden sei. Im Rahmen des Einzelunternehmens sei aufgrund der vorliegenden Scheinrechnungen die Umsatzsteuer nicht entrichtet worden. Im hier vorliegenden Fall gehe es um unrichtig verzeichnete Vorsteuer. Weiters sei auch eine Geschäftstätigkeit zwischen Einzelunternehmen und der Fa. S-GmbH fingiert worden.

Nach Zitieren der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen stellte der Spruchsenat fest, dass das Verhalten des Bw. das von Gesetz vorgegebene Tatbild in objektiver und subjektiver Hinsicht erfülle, da davon auszugehen sei, dass dem Bw. als realitätsbezogenem im Wirtschaftsleben stehenden Geschäftsmann die ihn treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen, ebenso wie die Konsequenz pflichtwidrigen Verhaltens, nämlich das Bewirken von Abgabenverkürzungen bekannt gewesen sei.

Es sei daher mit einem Schuldspruch vorzugehen gewesen.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd das Teilgeständnis, die Unbescholtenheit des Bw. sowie die Schadensgutmachung, als erschwerend hingegen das Zusammentreffen von zwei Finanzvergehen an.

Ausgehend von diesen Strafzumessungsgründen erscheine dem Spruchsenat die verhängte Geldstrafe tätergerecht und schuldangemessen. Auf diesen Strafzumessungserwägungen basiere auch die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 9. Dezember 2008, mit welcher dieses in Bezug auf Schulterspruch Punkt 1.)a) hinsichtlich der Zugrundelegung einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG in Bezug auf Umsatzsteuer 1999 angefochten wird.

Zur Begründung führt der Bw. aus, er sei als Geschäftsführer der Fa. S-GmbH für schuldig befunden worden, durch Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuererklärung für 1999 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von S 760.000,00 und somit das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben. Mit Erkenntnis vom 12. Mai 2005, SpS XX, bzw. Berufungsentscheidung vom 13. Februar 2007, FSRV/XXX miterledigt FSRV/YYY, sei der Bw. als Einzelunternehmer unter anderem für denselben Sachverhalt schuldig erkannt worden. Die festgesetzte Strafe werde in Raten beglichen.

Der Bw. habe einerseits als Geschäftsführer der Fa. S-GmbH und andererseits als Einzelunternehmer durch dieselbe Handlung den selben Straftatbestand verwirklicht. Es liege daher Personenidentität vor.

Im Hinblick auf das Vorliegen der Tateinheit und das Verbot der Doppelverfolgung (ne bis in idem, Artikel 4 7. ZPMRK) werde daher der Antrag gestellt, die im Erkenntnis zu 9. Oktober 2008, SpS, festgesetzte Strafe herabzusetzen.

Dazu werde auf Oberndorfer, Peter: Das Verbot der Doppelbestrafung (Artikel 4 7. ZPMRK) in der Rechtsprechung des EGMR und des Österreichischen VfGH in Recht Politik Wirtschaft, Dynamische Perspektiven, Festschrift für Norbert Wimmer, Wien 2008 verwiesen:

*„1. Artikel 4 des 7. Zusatzprotokolls zur EMRK zur Folge darf niemand „wegen einer strafbaren Handlung, wegen der er bereits nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht eines Staates rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, in einem Strafverfahren desselben Staates erneut vor Gericht gestellt oder bestraft werden.“ Dieses Grundrecht verbietet die Doppelbestrafung bzw. –verfolgung, also eine neuerliche Strafverfolgung „wegen einer strafbaren Handlung“, wenn diese bereits Gegenstand eines rechtskräftig abgeschlossenen Strafverfahrens war.“*

*BGBI 1998/628 in der Fassung BGBI III 1998/30; im Folgenden: ZP.*

*Zum Anwendungsbereich dieses Grundrechts Crabenwarter, Europäische Menschenrechtskonvention (2005) 343.*

*Während Artikel 4 7. ZP eine ausschließlich innerstaatliche Dimension aufweist, normiert das Schengener Durchführungsübereinkommen (SDÜ) 1990 in Artikel 54 für die Europäische Union ein zwischenstaatliches Verbot der doppelten Bestrafung „wegen derselben Tat“, worunter die Identität der materiellen Tat, also der „Komplex konkreter, unlösbar miteinander verbundener Umstände“ und (anders als in der EGMR in seine Judikatur entwickelten Deutung des Artikel 4 7. ZP) nicht dessen rechtliche Qualifizierung verstanden wird; vgl. dazu näher EuGH Rs C-436/04, van Esbroek, Slg 2006, 1-2333=JSt 2006/22 = euro. lexunited 2006/4 mit Anmerkung Leidenmühler, Plöckinger Leidenmühler, Zum Verbot doppelter Strafverfolgung nach Art. 54 SDÜ 1990, wistra 2003, 81.*

*Nach Leitl/Mayerhofer, Internet und Verwaltungsstrafrecht, in Plöckinger/Duursma/Mayrhofer (Hrsg), Internetrecht (2004) 337 (344), und Thienel, Verwaltungsverfahrensrecht (2004) 429, folgt aus Art. 54 SDÜ 1990 auch eine Sperrwirkung (für) verwaltungsbehördliche(r) Entscheidungen.*

*Diese Sperrwirkung wird prozessual auch mit dem allgemeinverfahrensrechtlichen Begriff der „materiellen Rechtskraft“ umschrieben. Selbstständigen verfassungsrechtlichen Gehalt besitze dieser, nicht auf der Strafverfahren beschränkte Begriff freilich nicht; vgl VfSlg 4273/1962, 4986/1965.“*

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

Mit der gegenständlichen Berufung wird die Begehung einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG durch unrechtmäßige Geltendmachung des Vorsteuerabzuges aufgrund von Scheinrechnungen, denen keine tatsächlichen Lieferungen zugrunde gelegen sind, im Rahmen der Umsatzsteuererklärung 1999 weder in objektiver noch in subjektiver Hinsicht bestritten.

Der Bw. wendet sich mit seinem Berufungsvorbringen ausschließlich eine unzulässige Doppelbestrafung ein. Er habe einerseits als Geschäftsführer der Fa. S-GmbH und anderseits als Einzelunternehmer durch dieselbe strafbare Handlung denselben Straftatbestand verwirklicht und es liege Personenidentität vor.

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 12. Mai 2005, SpS XX, im Schulterspruch bestätigt durch die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 13. Februar 2007, FSRV/XXX miterledigt FSRV/YYY, sei der Bw. als Einzelunternehmer für denselben Sachverhalt schuldig erkannt worden. Es läge ein Verstoß gegen das Verbot der Doppelbestrafung gemäß Art. 4 des 7. Zusatzprotokolls zur MRK vor.

Mit BGBl 628/1988 wurde der Beschluss des Nationalrates über die Genehmigung des im Protokoll Nr. 7 zur Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten bestehenden verfassungsändernden Staatsvertrages kundgemacht.

Art 4 des Protokolls Nr. 7 zur Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (in der Folge kurz: 7. ZP) lautet:

*Recht, wegen derselben Sache nicht zweimal vor Gericht gestellt oder bestraft zu werden*

1. *Niemand darf wegen einer strafbaren Handlung, wegen der er bereits nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht eines Staates rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, in einem Strafverfahren desselben Staates erneut vor Gericht gestellt oder bestraft werden.*
2. *Abs. 1 schließt die Wiederaufnahme des Verfahrens nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht des betreffenden Staates nicht aus, falls neue oder neu bekannt gewordene Tatsachen vorliegen oder das vorausgegangenen Verfahren schwere, den Ausgang des Verfahrens berührende Mängel aufweist.*
3. *Dieser Artikel darf nicht nach Art. 15 der Konvention außer Kraft gesetzt werden."*

Im Erkenntnis vom 5. Dezember 1996, G 9, 83, 86, 96, 110, 136, 143, 148, 159, 197/96, hat der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen:

*"Selbst wenn aber der Gesetzgeber dadurch von einer echten Konkurrenz von Delikten ausgeht, dass er durch eine Tat mehrere Delikte verwirklicht ansieht (Idealkonkurrenz), widerspricht eine derartige Regelung an sich noch nicht dem Doppelbestrafungsverbot des Art 4 Abs. 1 des 7. ZP. Die Bundesregierung führt zu Recht aus, der Standard aller europäischen Strafrechtssysteme zeige, dass auch bei eintätigem Zusammentreffen mehrerer strafbaren Handlungen mehrere Delikte anzunehmen sind, also davon auszugehen ist, dass ein Täter durch ein und dieselbe Handlung oder Unterlassung mehrere Delikte verwirklichen kann, ohne dass gegen das Doppelbestrafungsverbot verstößen wird. Art 4 Abs. 1 des 7. ZP gebietet in diesem Fall auch nicht, dass lediglich ein einziges Rechtsschutzorgan für die Ahndung aller in Tateinheit zu verfolgender Delikte zuständig ist.*

*Die verfassungsrechtliche Grenze, die Art 4 Abs. 1 des 7. ZP einer Doppel- oder Mehrfachbestrafung zieht, kann daher nur darin liegen, dass eine Strafdrohung oder Strafverfolgung wegen einer strafbaren Handlung dann unzulässig ist, wenn sie bereits Gegenstand eines Strafverfahrens war; dies ist der Fall, wenn der herangezogene Deliktstypus den Unrechts- und Schuldgehalt eines Täterverhaltens vollständig erschöpft, sodass ein weitergehendes Strafbedürfnis entfällt, weil das eine Delikt den Unrechtsgehalt des anderen Delikts in jeder Beziehung mit umfasst (Kienapfel, Grundriss des österreichischen Strafrechts, 6. Aufl., 1996, 245). Die Bundesregierung ist im Recht, wenn sie die diesbezügliche Bedeutung des Art 4 Abs. 1 des 7. ZP in der verfassungsrechtlichen Absicherung 'der die Lehre von der Scheinkonkurrenz tragenden Grundsätze' sieht. Strafverfolgungen bzw. Verurteilungen wegen mehrerer Delikte, die auf Straftatbeständen fußen, die einander wegen wechselseitiger Subsidiarität, Spezialität oder Konsumtion jedenfalls bei eintätigem Zusammentreffen ausschließen, bilden verfassungswidrige Doppelbestrafungen, wenn und*

*weil dadurch ein- und dieselbe strafbare Handlung strafrechtlich mehrfach geahndet wird. (vgl. zur Annahme bloßer Scheinkonkurrenzen, um dem Vorwurf der Doppelbestrafung zu entgehen, OGH - verst. Senat - 21. November 1991, 14 Os 127/90 = RZ 1993/47, unter Berufung auf Burgstaller, Die Scheinkonkurrenz im Strafrecht, JBI 1978, S 393 ff., 459 ff.)."*

*Eine nur scheinbare Konkurrenz von Delikten sei anzunehmen, wenn die wertabwägende Auslegung der formal (durch eine Handlung oder durch mehrere Handlungen) erfüllten zwei Tatbestände zeige, dass durch die Unterstellung der Tat(en) unter den einen der deliktische Gesamtunwert des zu beurteilenden Sachverhaltes bereits für sich allein abgegolten sei. Voraussetzung sei, dass durch die Bestrafung wegen des einen Deliktes tatsächlich der gesamte Unrechtsgehalt des Täterverhaltens erfasst werde (Hinweis auf die VwGH-Erkenntnisse vom 16. November 1988, 88/02/0144; 21. Dezember 1988, 88/03/0080; 28. Juni 1989, 89/02/0038; 28. Februar 1992, 90/10/0052; 21. September 1995, 93/18/0240, und 22. Oktober 1987, 86/09/0153).*

*"Während die Fälle der Scheinkonkurrenz von Delikten wegen Spezialität, Konsumtion oder stillschweigender Subsidiarität zweier oder mehrerer Tatbestände im Wesentlichen im Wege der Auslegung und Anwendung der verschiedenen Straftatbestände festzustellen sind und dabei auch das verfassungsrechtliche Verbot der Doppelbestrafung gemäß Art 4 Abs. 1 des 7. ZP im Wege verfassungskonformer Auslegung der einzelnen gesetzlichen Straftatbestände zum Tragen kommt, ist der Gesetzgeber, der ausdrücklich die Subsidiarität eines Straftatbestandes gegenüber einem anderen anordnet bzw. ausschließt, von Verfassungs wegen verhalten, dabei das Verbot der Doppelbestrafung nach Art 4 Abs. 1 des 7. ZP zu beachten. Wie auch das bereits zitierte Urteil des EGMR vom 23. Oktober 1995 zeigt, widerspricht eine gesetzliche Strafdrohung dann dem Art 4 des 7. ZP, wenn sie den wesentlichen Gesichtspunkt ("aspect") eines Straftatbestandes, der bereits Teil eines von den Strafgerichten zu ahndenden Straftatbestandes ist, neuerlich einer Beurteilung und Bestrafung durch die Verwaltungsbehörden unterwirft."*

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in der Auslegung der Bestimmung des Art 4 Z 1 7. ZP der Anschauungsweise des Verfassungsgerichtshofes angeschlossen (siehe die Erkenntnisse vom 29.09.2004, 2002/13/0222, vom 22.03.1999, 98/17/0134, vom 26.05.1999, 99/03/0016, vom 13.12.2000, 2000/03/0270, vom 11.07.2001, 97/03/0230, und vom 23.05.2002, 2001/07/0182, und zur Entwicklung der Judikatur des EGMR und der österreichischen Höchstgerichte zu diesem Thema insgesamt auf die eingehende Darstellung von Thienel/Hauenschild, "Verfassungsrechtliches „ne bis in idem“ und seine Auswirkungen auf das Verhältnis von Justiz- und Verwaltungsstrafverfahren in JBI 2004, 69ff) und im Erkenntnis 2002/13/0222 darauf hingewiesen, dass sich auch der EGMR in seinen Urteilen vom 29. Mai 2001 über die Beschwerde Nr. 37.950/97 ("Fischer", ÖJZ 2001, 657) und vom 30. Mai 2002 über die Beschwerde Nr. 38.275/97 ("W. F.", ÖJZ 2003, 476) die Sichtweise des Verfassungsgerichtshofes zu Eigen gemacht habe.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsprechung ist für den vorliegenden Fall darauf zu verweisen, dass der Bw. mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 12. Mai 2006, SpS XX, der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG für schuldig erkannt wurde, weil er als Einzelunternehmer vorsätzlich Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für März 1997 in Höhe

von S 1.560.000,00, April 1998 in Höhe von S 467.000,00, August 1998 in Höhe von S 1.305.200,00, März 1999 in Höhe von S 1.340.000,00, Juni 1999 in Höhe von S 1.020.000,00 und März 2000 in Höhe von S 1.990.000,00 (Gesamtbetrag S 7.682.000,00/€ 558.287,25) nicht spätestens am fünften Tag nach jeweils eingetreterner Fälligkeit entrichtet hat.

Gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 bis 3 FinStrG, wird über den Bw. deswegen eine Zusatzstrafe zu der mit Strafverfügung des Finanzamtes Wien 1 vom 25. Oktober 2004, SN, ausgesprochenen Strafe in Höhe von € 48.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG an deren Stelle für den Fall der Uneinbringlichkeit tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 80 Tagen verhängt.

Die Tathandlungen des Bw. als Einzelunternehmer, für welche er mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 12. Mai 2005, SpS XX (im Schulterspruch bestätigt und hinsichtlich der Strafhöhe abgeändert durch die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 13. Februar 2007, FSRV/XXX miterledigt FSRV/YYY), rechtskräftig bestraft wurde, bestand in der vorsätzlichen Nichtentrichtung der im Spruch dieser Entscheidung genannten Umsatzsteuervorauszahlungen, unter anderem auch der Umsatzsteuervorauszahlungen März 1999 in Höhe von S 1.340.000,00 und Juni 1999 in Höhe von S 1.020.000,00, wobei der Bw. die in den Scheinrechnungen von ihm als Einzelunternehmer ausgewiesene und gemäß § 11 Abs. 14 UStG geschuldete Umsatzsteuer nicht bis zum 5. Tag nach jeweiliger Fälligkeit entrichtet hat.

Die dem gegenständlichen Verfahren zugrunde liegende Tat ist eine völlig andere.

Unabhängig von der Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen als Einzelunternehmer und zeitlich später hat der Bw. als verantwortlicher Geschäftsführer der Fa. S-GmbH eine weitere Tat gesetzt, indem er für das Jahr 1999 eine unrichtige Umsatzsteuererklärung eingebracht und darin die Vorsteuer aus den von ihm als Einzelunternehmer gelegten Eingangsberechnungen geltend gemacht und so eine zu niedrige Umsatzsteuerfestsetzung erwirkt hat.

Art. 4 7.ZP-EMRK normiert, dass gegen denselben Beschuldigten wegen derselben Tat nur einmal ein Strafverfahren eingeleitet werden darf (Doppelbestrafungsverbot). Ein Anwendungsfall dieser Bestimmung liegt im gegenständlichen Fall nicht vor, weil der Bw. mehrere Taten in unterschiedlicher Funktion und zeitlich voneinander getrennt gesetzt hat.

Der Unrechts- und Schuldgehalt des im gegenständlichen Fall zugrunde liegenden Delikts der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG ist einer weiterer und geht in keiner Weise in jenem der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG auf.

Während nämlich die Abgabenhinterziehung in einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht (hier: Einreichung einer unrichtigen Umsatzsteuererklärung) in seiner Funktion als Geschäftsführer der GmbH besteht, sanktioniert die im Rahmen des Einzelunternehmens begangene Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG die vorsätzliche Verletzung einer Ordnungsvorschrift in Form einer Zahlungsverpflichtung.

Der Berufungseinwand, der Bw. habe einerseits als Geschäftsführer der Fa. S-GmbH und anderseits als Einzelunternehmer durch dieselbe strafbare Handlung denselben Straftatbestand verwirklicht, ist daher nicht berechtigt, weil sich das Erkenntnis des Spruchsenates vom 12. Mai 2005, SpS XX, und das gegenständlich angefochtene nicht auf das gleiche Verhalten gründen, sondern es liegen hier, wie dargestellt, zwei voneinander getrennt zu beurteilende und auch verschieden zu qualifizierende Taten vor, welche der Bw. in seiner steuerlichen Verantwortung im Rahmen für die beiden involvierten Unternehmen begangen hat.

Die behauptete Verletzung des Art 4 des 7. ZP EMRK liegt daher nicht vor.

Der Bw. rügt auch einen Verstoß gegen Art 54 des "Schengener Übereinkommens" (gemeint: des Übereinkommens zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen vom 14. Juni 1985).

Art 54 des Übereinkommens zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen vom 14. Juni 1985 zwischen den Regierungen der Staaten der Benelux-Wirtschaftsunion, der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik betreffend den schrittweisen Abbau der Kontrollen an den gemeinsamen Grenzen, dem auch Österreich mittlerweile beigetreten ist (vgl BGBI III Nr. 90/1997) lautet:

*"Wer durch eine Vertragspartei rechtskräftig abgeurteilt worden ist, darf durch eine andere Vertragspartei wegen derselben Tat nicht verfolgt werden, vorausgesetzt, dass im Fall einer Verurteilung die Sanktion bereits vollstreckt worden ist, gerade vollstreckt wird oder nach dem Recht des Urteilsstaats nicht mehr vollstreckt werden kann."*

Im gegenständlichen Fall liegt ein Verstoß gegen das zitierte Übereinkommen schon deshalb nicht vor, weil nicht mehrere Parteien des Übereinkommens tätig geworden sind.

Der dem gegenständlichen Verfahren vom Spruchsenat zugrunde gelegte, im Rahmen einer Betriebsprüfung der Fa. S-GmbH festgestellte Sachverhalt, wurde weder im gegenständlichen Finanzstrafverfahren noch in dem gegen dem Bw. als Einzelunternehmer geführten Finanzstrafverfahren (Erkenntnis des Spruchsenates vom 12. Mai 2005, SpS XX , im Schulterspruch bestätigt und hinsichtlich der Strafhöhe abgeändert durch die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 13. Februar 2007, FSRV/XXX miterledigt FSRV/YYY) mit substantiellen Einwendungen bestritten.

Schon allein aus der Tatsache, dass der Bw. als Einzelunternehmer Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis an die Fa. S-GmbH ausgestellt hat, denen tatsächlich gar keine Lieferungen zugrunde lagen (Scheinrechnungen), und die daraus resultierenden Umsatzsteuervorauszahlungen nicht abgeführt hat (inhaltlicher Verweis auf das gegen den Bw. als Einzelunternehmer geführte Finanzstrafverfahren gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG) während er korrespondierend als Geschäftsführer der GmbH im Rahmen der Umsatzsteuererklärungen unrechtmäßig den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, lässt sich auf das Vorliegen von Vorsatz und damit der subjektiven Tatseite der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG schließen.

Da sich die gegenständliche Berufung ausschließlich gegen den Schulterspruch 1.)a) wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. a FinStrG an Umsatzsteuer 1999 in S 760.000,00 (€ 55.231,35) richtet, ist von einer Teilrechtskraft des Schulterspruchs 1.)b) betreffend Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG auszugehen, weswegen ein Eingehen darauf obsolet ist.

Auch werden im Rahmen der gegenständlichen Berufung keine Einwendungen hinsichtlich der Strafhöhe vorgebracht.

Entsprechend der Bestimmung des § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwegen und bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschuldigten zu berücksichtigen sind.

Ausgehend von einer vorsätzlichen Handlungsweise des Bw. (Eventualvorsatz) sah der Spruchsenat zu Recht die inhaltlich geständige Rechtfertigung des Bw. und die volle Schadensgutmachung als mildernd an.

Nicht gefolgt kann den Strafzumessungserwägungen des Spruchsenates insoweit, als dieser vom Milderungsgrund der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenseitheit des Bw. ausgegangen ist,

wurde doch über den Bw. mit Strafverfügung des Finanzamtes Wien 1 vom 25. Oktober 2004 (rechtskräftig am 13. Dezember 2004), SN, wegen des Finanzvergehens der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 400,00 (3 Tage Ersatzfreiheitsstrafe) verhängt, zu welcher mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 12. Mai 2005, SpS XX (im Schulterspruch bestätigt und hinsichtlich des Strafausspruches abgeändert durch die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 13. Februar 2007, FSRV/XXX miterledigt FSRV/YYY) eine Zusatzstrafe in Höhe von € 48.000,00 (Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 80 Tagen) verhängt wurde.

Dem Bw. wäre daher vielmehr der Erschwerungsgrund einer einschlägigen Vorstrafe bei der Strafbemessung anzulasten gewesen, da mit dem gegenständlich angefochtenen Erkenntnis des Spruchsenates Lohnabgaben für Tatzeiträume bis Juli 2006 bestraft wurden.

Das Zusammentreffen zweier Finanzvergehen stellt dann keinen Erschwerungsgrund dar, wenn dieser Umstand bereits durch die Summierung der einzelnen strafbestimmenden Wertbeträge entsprechend der Bestimmung des § 21 Abs. 2 FinStrG die Höhe der einheitlichen Strafdrohung bestimmt; eine Doppelverwertung strafverschärfender Umstände ist nicht zulässig. Insoweit ist der Spruchsenat daher zu Unrecht von einem Erschwerungsgrund ausgegangen.

Unter Berücksichtigung des Wegfalls dieses Erschwerungsgrundes, welcher durch den bisher unberücksichtigt gebliebenen Erschwerungsgrund der einschlägigen Vorstrafe jedenfalls aufgewogen wird und unter Zugrundlegung der festgestellten persönlichen und wirtschaftlichen Situation des Bw. (monatliches Einkommen ca. € 1.500,00, keine Sorgepflichten, kein nennenswertes persönliches Vermögen) erweist sich die knapp über der Mindeststrafe (hier € 11.740,82 gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG) bemessene Geldstrafe keinesfalls als zu hoch gegriffen.

Auch die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe zwingend zu bestimmende Ersatzfreiheitsstrafe entspricht nach Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates dem festgestellten Verschulden des Bw. unter Einbeziehung der genannten Milderungsgründe und des Erschwerungsgrundes.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. September 2009