



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 HR Mag. Gerda Pramhas, sowie die Laienbeisitzer Karl Weixelbaumer und Mag. pharm. Peter Wimmer als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen B wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a Finanzstrafgesetz (FinStrG) und Finanzordnungswidrigkeiten nach §§ 49 Abs. 1 lit. a, 51 Abs. 1 lit. a FinStrG über die Berufung des Beschuldigten vom 21. März 2000 gegen das Erkenntnis des beim Finanzamt Linz eingerichteten Spruchsenates II als Organ des Finanzamtes Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 10. November 1999, StrNr. 1998/00040-001, nach der am 13. November 2003 in Anwesenheit des Beschuldigten, des Amtsbeauftragten HR Mag. Johann Lehner, des B als Vertreter der nebenbeteiligten SZV GesmbH, sowie der Schriftführerin Sybille Wiesinger durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des Beschuldigten wird **teilweise Folge** gegeben und das hinsichtlich Pkt. b) und c) des Schuldspruches unverändert bleibende Erkenntnis in seinem Ausspruch zu Pkt. a) des Schuldspruches, sowie in seinem Ausspruch über Strafe und Haftung wie folgt abgeändert:

I.1. B ist schuldig, er hat im Amtsbereich des Finanzamtes Wels als Abgabepflichtiger vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1972 bzw. 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Monate Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1994, März, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1997, Jänner und Februar 1998 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 293.672,-- S bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und

hiedurch Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen.

Gemäß §§ 33 Abs. 5, 49 Abs. 2 iVm. § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG wird daher über ihn eine **Geldstrafe** von

13.000,-- €

(in Worten: dreizehntausend Euro)

und für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben gemäß § 20 FinStrG eine **Ersatzfreiheitsstrafe** von

vier Wochen

verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG fallen dem Beschuldigten auch die mit 363,-- € zu bestimmenden Verfahrenskosten und die Kosten eines allfälligen Strafvollzuges zur Last. Die Höhe der Kosten des Strafvollzuges wird gegebenenfalls durch gesonderten Bescheid festgesetzt werden.

I.2. Gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG haftet die Nebenbeteiligte lediglich im Umfang des Punktes c.) des Schuldspruches zur ungeteilten Hand mit dem Beschuldigten für die Entrichtung der Geldstrafe im Ausmaß von 363,-- €.

I.3. Das überdies gegen B beim Finanzamt Wels zu StrNr. 1998/00040-001 eingeleitete Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes, er habe auch betreffend den Monat Juni 1996 eine Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen begangen, wird gemäß §§ 83 Abs. 3 lit. b, 136 und 157 FinStrG eingestellt.

II. Im Übrigen wird die Berufung des Beschuldigten als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 10. November 1999, StrNr. XX, hat der Spruchsenat beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz B schuldig erkannt, im Amtsbereich des Finanzamtes Wels vorsätzlich

a) [ergänze: als Abgabepflichtiger] unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG [1972 bzw.] 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer betreffend die Monate Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1994, März, Juli, August, September,

Oktober, November, Dezember 1997, sowie Jänner und Februar 1998 in Höhe von insgesamt 734.163,-- S bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben,

b) [als Abgabepflichtiger] Selbstbemessungsabgaben, nämlich Lohnsteuern in Höhe von insgesamt 30.254,-- S, sowie Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen zu denselben in Höhe von insgesamt 42.615,-- S betreffend die Monate August 1994, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1996, Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November, Dezember 1997, sowie Jänner und Februar 1998 nicht spätestens bis zum 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet bzw. abgeführt (und auch der zuständigen Abgabenbehörde die Höhe der geschuldeten Beträge nicht zumindest bekannt gegeben) zu haben, sowie

c) als steuerlich verantwortlich her Geschäftsführer der nebenbeteiligten SZV GmbH – ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen – eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht [ergänze: im Sinne des § 119 Bundesabgabenordnung] verletzt zu haben, indem er betreffend die Veranlagungsjahre 1995 bis 1997 trotz dem Andrängen der Abgabenbehörde keine Steuererklärungen eingereicht hat.

B habe hiedurch zu a) Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, zu b) Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG, sowie zu c) Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen.

Gemäß § 33 Abs. 5 [ergänze: § 49 Abs. 2] iVm. § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG wurde daher über B eine Geldstrafe in Höhe von 400.000,-- S [umgerechnet 29.069,13 €] und für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben eine Ersatzfreiheitsstrafe von zwei Monaten verhängt.

Die Verfahrenskosten wurden gemäß § 185 [ergänze: Abs. 1 lit. a] FinStrG pauschal mit 5.000,-- S [umgerechnet 363,36 €] bestimmt.

Ebenso wurde gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG die nebenbeteiligte SZV GmbH in Bezug auf Punkt c) des Schuldspruches zur Haftung gemeinsam mit dem Beschuldigten für die Entrichtung der Geldstrafe herangezogen, wobei – offenbar irrtümlich – eine Festsetzung des Haftungsbeitrages jedoch vorerst unterblieben war.

Gegen dieses Erkenntnis erhob B innerhalb offener Frist Berufung mit dem Begehren, die Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe entsprechend herabzusetzen.

Zur Begründung führte der Berufungswerber im Wesentlichen an, der Schuldvorwurf im Bezug auf die Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen gründe sich u.a. auf die Restschuld von

511.789,-- S aus der Veranlagung 1994 als größte Position. Sein Steuerberater, welcher entsprechende Nachbuchungen durchgeführt habe, habe nicht bekannt geben können, woraus sich diese Restschuld tatsächlich ergeben hätte; auf die gleichzeitige Verbuchung einer Gutschrift bei der Firma SZV GmbH in Höhe von 356.582,-- S sei zu verweisen. Er teile nicht die Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach eine Weiterverrechnung der Ware an die GmbH [in umsatzsteuerlicher Hinsicht] im selben Monat erfolgen müsse [woraus sich die weiteren strafrelevanten Vorauszahlungsbeträge ergeben hätten].

Hinsichtlich der Lohnverrechnungen hätten sich bei den diesbezüglichen Lohnsteuerprüfungen keine Beanstandungen ergeben.

In weiteren, eher weitschweifigen Ausführungen nahm B zur pointierten Beweiswürdigung des Erstsenaes Stellung.

Im Rahmen der Berufungsverhandlung erwies der Beschuldigte ergänzend auf den Umstand, dass die strafbestimmenden Wertbeträge hinsichtlich bestimmter Voranmeldungszeiträume von der Erstbehörde lediglich geschätzt worden seien, weshalb der strafbestimmende Wertbetrag entsprechend zu reduzieren sei. Ebenso seien bei der Strafbemessung als weitere Milderungsgründe die Schadensgutmachung, die finanzielle Zwangslage, der Zeitablauf seit Begehung der Finanzstraftaten und die zwischenzeitig eingetretene finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit zu berücksichtigen.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Das Vorbringen des Beschuldigten – insoweit in obiger Darstellung nicht ausgeführt – war offenkundig geprägt von seinem Bemühen zur Wiedererlangung seiner Reputation nach erfolgter Bestrafung wegen des Verbrechens der betrügerischen Krida nach § 156 Abs. 1 und 2 StGB durch das Kreisgericht Wels vom 18. November 1992, GZ. 11 Vr 1103/90 bzw. 11 Hv 18/92, bestätigt durch die Entscheidung des Obersten Gerichtshofes vom 25. August 1993, GZ. 13 Os 83/93. Ebenso befindet er sich in einer emotional geführten Auseinandersetzung mit dem Finanzamt Grieskirchen Wels [vormals: Finanzamt Wels] im Zusammenhang mit dem Insolvenzverfahren zu GZ. 23 S 250/03i betreffend seine Person vor dem Landesgericht Salzburg, im Zuge dessen er strafrechtlich relevante Manipulationen des Finanzamtes zu erkennen glaubt (siehe ein Schreiben vom 20. Oktober 2003 an die Staatsanwaltschaft Salzburg, welches der Beschuldigte in Zweitschrift dem Berufungssenat am Tage der Verhandlung übergeben hat).

Obige Umstände bzw. Behauptungen sind jedoch *nicht* Gegenstand dieses Verfahrens.

Im Verfahren vor diesem Berufungssenat ist vielmehr über die nachstehend dargestellten, sich aus der gegebenen Akten- und Beweislage erschließenden finanzstrafrechtlich relevanten Sachverhalte zu entscheiden:

Nachdem der seit 1974 als selbstständiger Unternehmer tätige B 1985 in finanzielle Schwierigkeiten geraten war, was zur Eröffnung eines Anschlusskonkurses am 24. Oktober 1985 geführt hatte, etablierte er mit Vertrag vom 31. März 1989 die Firma SZV GmbH offenbar mit dem Ziel, in Hinkunft andrängende Gläubiger von einem Zugriff zu dem für seine gewerbliche Tätigkeit als Schuhhändler unabdingbaren Warenlager abzuhalten. In der Gesamtschau wollte er in Hinkunft als Einzelunternehmer lediglich die von der SZV GmbH zur Verfügung gestellte Handelsware an die privaten Kunden gegen eine 25%ige Provision zuzüglich Umsatzsteuer veräußern, wobei jeweils am Jahresende zwischen dem Einzelunternehmer B und der von ihm als Einmanngesellschaft betriebenen SZV GmbH eine Abrechnung bzw. Umbuchung erfolgen sollte (siehe Punkt 2. des genannten Vertrages, Gerichtsurteil KG Wels Bl. 15 f). Betriebs- und Personalkosten werden zum Jahresende zwischen der SZV GmbH und B abgerechnet (Punkt 7 und 8 des genannten Vertrages).

Die Übertragung des gesamten Warenlagers sowie von Inventar und der Autos des B an die SZV GmbH, womit die Verwertungsbasis der andrängenden Gläubiger geschmälert wurde, führte zur obgenannten Verurteilung des Beschuldigten wegen betrügerischer Krida, ist jedoch – wie ausgeführt – im gegenständlichen Verfahren nicht weiter relevant. Entscheidend im gegenständlichen Fall ist vielmehr, dass die vertraglich festgelegte Gestaltung der Aufgaben zwischen dem Einzelunternehmer B und der SZV GmbH in der Folge auch tatsächlich in die Praxis umgesetzt worden ist.

Mag eine derartige Gestaltung einer nachträglichen Verrechnung auch handelsrechtlich zulässig sein, wären diesbezüglich aber auch die zwingenden Vorschriften des Umsatzsteuerrechtes zu beachten gewesen:

Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1972 bzw. 1994 entsteht bei einer Versteuerung nach vereinbarten Entgelten (wie im gegenständlichen Fall bei den Leistungsbeziehungen zwischen B und der Firma SZV GmbH) die Umsatzsteuerschuld für Lieferungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung); dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung erbracht worden ist. Im Falle der Beurteilung von Geschäftsfällen als Verkaufskommission gelten gemäß § 3 Abs. 3 UStG 1972 bzw. 1994 die Lieferungen des Kommittenten (der SZV GmbH) gleichzeitig mit der Lieferung durch den Kommissionär (des B an die Schuhkäufer) ausgeführt. Im Ergebnis hätte also

insoweit – bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen – die Berechnung der Umsatzsteuer jedenfalls *monatlich* zu erfolgen gehabt.

Der Beschuldigte hat sich jedoch an diese ihm zumal aufgrund seiner langjährigen unternehmerischen Erfahrung bekannten zwingenden Bestimmungen des Steuerrechtes nicht gehalten, obwohl er von seinem Steuerberater N nachdrücklich darauf hingewiesen worden ist [siehe dazu die Kopie des Schreibens des N an B vom 11. Juli 1996, in welchem unter Punkt 1. festgehalten wird, dass bereits mit Aktenvermerk vom 26. November 1993 mitgeteilt worden sei, dass die Verrechnungen der Leistungen und Lieferungen zwischen dem Einzelunternehmen B und der SZV GmbH monatlich der Umsatzsteuer zu unterwerfen seien (Finanzstrafakt StrNr. 1998/00040-001, Bl. 136)], und die sich solcherart ergebenden Umsatzsteuerschulden nicht monatlich offen gelegt bzw. entrichtet.

Im gegenständlichen Fall ist jedoch noch zusätzlich die Bestimmung des § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1972 bzw. 1994 zu beachten, wonach eine gewerbliche Tätigkeit nicht selbstständig – also als Unternehmer – ausgeübt wird, wenn eine juristische Person (hier die SZV GmbH) dem Willen eines Unternehmers (hier des B) derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat. Eine juristische Person ist dem Willen eines Unternehmers dann derart untergeordnet, dass sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell (in Form einer kapitalmäßigen Beherrschung; B hält die Anteile an der SZV GmbH), wirtschaftlich (die SZV GmbH erscheint dem Kunden als organischer Teil des Gesamtunternehmens, der im Ergebnis nicht einmal realisiert, dass er zwei Geschäftspartnern gegenüber steht, wenn er sich entschließt, Schuhe von B zu kaufen; die Aktivitäten von B und der SZV GmbH sind miteinander verflochten und ergänzen sich) und organisatorisch (die tatsächliche Durchsetzbarkeit des B in der SZV GmbH ist durch die Personalidentität zwischen dem Unternehmer B und dem Geschäftsführer der GmbH gesichert) in sein Unternehmen eingegliedert ist. Als umsatzsteuerliche Folge bilden somit der Schuhhandel des B und der Schuhhandel der SZV GmbH tatsächlich *ein* Unternehmen, sodass die Leistungen zwischen beiden nicht steuerbare Umsätze darstellen, was jedoch B, N und offenkundig auch den einschreitenden Behörden nicht bekannt gewesen ist.

Gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1972 bzw. 1994 schuldet jedoch derjenige, der in Rechnungen Steuerbeträge gesondert ausweist, obwohl er diesbezügliche steuerbare Lieferungen oder sonstige Leistungen nicht ausgeführt hat, die ausgewiesenen Steuerbeträge, welche vom Unternehmer B gemäß § 19 Abs. 1, 3 iVm. § 20 Abs. 1 UStG 1972 bzw. 1994 in seine Umsatzsteuervoranmeldungen aufzunehmen gewesen und auch bis zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten zu entrichten gewesen wären.

Am 15. Juli 1996 wurden zeitgleich von N die Umsatzsteuerjahreserklärungen einerseits betreffend das Einzelunternehmen B für den Zeitraum Jänner bis Dezember 1994 und andererseits betreffend das Unternehmen der Firma SZV GmbH für den Zeitraum Jänner bis Februar 1994 beim Finanzamt Wels eingereicht. Dabei hat einerseits die Steuererklärung für das Einzelunternehmen eine Umsatzsteuerrestschuld von 511.789,-- S (siehe die diesbezügliche Steuererklärung im Veranlagungsakt zu StNr. XX, Veranlagung 1994) und andererseits die Steuererklärung für die GmbH eine Gutschrift von 347.026,-- S (siehe die diesbezügliche Steuererklärung im Veranlagungsakt zu StNr. XX, Veranlagung 1994) ausgewiesen.

Auszugehen ist dabei vorerst von der Überlegung, dass bei Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten grundsätzlich – und anderes ist vorerst zugunsten für den Beschuldigten diesem im Zweifel nicht vorzuwerfen – die Umsatzsteuerzahllast in einer Jahressteuererklärung der Summe der Zahllasten der monatlichen Voranmeldungen zu entsprechen hat. Die ausgewiesene Restschuld des Einzelunternehmers hätte somit – in diesem Sinne auch die Bedenken des Berufungswerbers – an sich der entstehenden Gutschrift bei der GmbH entsprechen müssen.

Da jedoch die Umsatzsteuererklärung 1994 betreffend die GmbH nur die beiden Monate Jänner und Februar 1994 umfasst hat, waren dabei Berichtigungen betreffend die Monate März bis Dezember 1994 nicht erfasst, unterstellt man dem Steuerberater eine korrekte Vorgangsweise. Anders lautende Hinweise liegen mit Ausnahme des Umstandes, dass N berichtigende Buchungen hinsichtlich Betriebskostenersätze für die Jahre 1992 bis 1994 aus Gründen der Verfahrensökonomie in der Steuererklärung der GmbH für 1994 zusammengefasst hat, nicht vor (siehe das Schreiben des Steuerberaters vom 11. Juli 1996 an das Finanzamt Wels, Veranlagungsakt StNr. 257/5634 Veranlagung 1993, siebentletztes Blatt). Aus einer Aufstellung (abgelegt im genannten Veranlagungsakt, Veranlagung 1995, drittes Blatt) ist ersichtlich, dass die zu berichtigenden "Erlöse Unkosten" insgesamt 668.283,40 S netto betragen haben, sohin aufgeteilt auf 36 Monate bei einer durchschnittlichen Umsatzberichtigung von 37.126,84 S monatlich beim Einzelunternehmer B eine zusätzliche Zahllast von lediglich 7.425,36 S anzusetzen gewesen wäre, weil vorerst ein Zuviel an Vorsteuern zum Ansatz gebracht worden ist. Diesem Aspekt kommt letztendlich keine entscheidende Bedeutung zu, weil sich offenkundig der Vorsatz des Beschuldigten generell auf den Nichtansatz der diesbezüglichen Aufwendungen während des Jahres, sohin auf die Erzwingung eines rechtswidrigen jeweiligen Abgabenkredites von der Republik Österreich bis zum Jahresende bzw. Jahresabschluss gerichtet hat. Eine diesbezügliche betragsmäßige Konkretisierung war aufgrund des Gesamtvorsatzes nicht erforderlich.

Als entscheidend erweist sich aber offenkundig folgende Überlegung: Umbuchungen zwischen dem Einzelunternehmer B und der Firma SZV GmbH hätten grundsätzlich gleichlautend Zahl-lasten beim Einzelunternehmer und Gutschriften bei der GmbH ergeben müssen, was jedoch offenkundig infolge der unterschiedlichen Bemessungszeiträume hinsichtlich der Jahres-umsatzsteuererklärung 1994 nicht möglich gewesen ist. Die Differenz zwischen Restschuld und nachträglicher Gutschrift in Höhe von 164.763,-- S hat offenkundig die Monate März bis Dezember 1994 – wie oben angeführt – betroffen. In freier Beweiswürdigung hat der Berufungssenat zehn Monate hochgerechnet auf den Zeitraum von Jänner bis Dezember 1994, was sohin letztendlich im Zweifel zugunsten des Beschuldigten lediglich einen straf-relevanten Betrag von 197.716,-- S ergibt. Der überdies B zum Vorwurf gemachte Betrag von 314.073,-- S hat sich demnach – die für den Beschuldigten günstige Variante der Ent-scheidung zugrunde gelegt – auf die Vorjahre bzw. auf die Voranmeldungszeiträume Jänner 1992 bis Dezember 1993 bezogen, hinsichtlich welcher jedoch gegenüber B der Vorwurf einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG nicht erhoben worden ist. In diesem Abschlag wäre jedenfalls aber auch der allenfalls nicht vom Vorsatz mit umfasste oben be-schriebene Berichtigungsbetrag mit umfasst, sodass jedenfalls nur ein gesicherter Ver-kürzungsbetrag B zum Vorwurf gemacht wird und allfällige Unabwägbarkeiten betraglich mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit ausgeschlossen sind.

Auszugehen ist weiters zu Gunsten des Beschuldigten auch von einer im Übrigen steuer-ehrlichen Vorgangsweise von B und N: Hätte N die nachträglichen Umbuchungen aufgrund von erst nachträglich erstellten und sohin der GmbH nachträglich vorgelegten Rechnungen des B vorgenommen, hätte er zwar im steuerlichen Rechenwerk die diesbezüglichen Zahl-lasten einstellen können, die spiegelbildlichen Gutschriften bei der GmbH aber erst für den Voranmeldungszeitraum, in welchem sämtliche materiellrechtliche Voraussetzungen vorge-legen wären, sohin auch die diesbezüglichen Rechnungen. Eine Geltendmachung der Vorsteuern ist jedoch erfolgt.

Die diesbezügliche Schlussfolgerung ist daher, dass die – wenngleich aufgrund der Organ-schaft unrichtigen – Belege zwar vorgelegen haben, aber von B zur Krediterwirkung beim Fiskus bzw. auch zumal aus Gründen seiner Arbeitsüberlastung während des Jahres lediglich nicht zur Erstellung der Voranmeldungen bzw. Errechnung der Umsatzsteuervorauszahlungen verwendet worden sind.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten: B hat mit dem Tatplan gehandelt, die sich aus dem Verhältnis zu der SZV GmbH ergebende Umsatzsteuer erst nachträglich ins steuerliche Rechenwerk aufzunehmen und die daraus tatsächlich monatlich geschuldeten Umsatzsteuer-

zahllasten wissentlich nicht entrichtet und ebenso entsprechende Voranmeldungen nicht beim Finanzamt eingereicht, wobei er – finanzstrafrechtlich ohne Belang – sich jedoch über den Grund des Entstehens der Steuerschuld geirrt hat: Seiner Meinung nach waren die Steuerschulden aufgrund der Leistungen gegenüber der GmbH entstanden, tatsächlich aber deshalb, weil er in diesbezüglichen Rechnungen entsprechende Umsatzsteuern ausgewiesen hatte. Für eine Strafbarkeit reicht jedoch der oben beschriebene Globalvorsatz aus; der Steuerpflicht an sich war sich B jedenfalls bewusst (vgl. OGH 1.8.1996, 15 Os 114/96).

Zu den Zahllasten im Einzelnen:

Der im gegenständlichen Verfahren strafrelevante Verkürzungsbetrag war – wie ausgeführt – verbleibend hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume **Jänner bis Dezember 1994** auf den genannten Betrag von 197.716,-- S an **Umsatzsteuervorauszahlungen** zu reduzieren.

§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bestimmt in diesem Zusammenhang, dass sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig macht, der vorsätzlich unter Verletzung zur (rechtzeitigen) Abgabe von dem § 21 UStG 1972 bzw. 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt, wobei in Abs. 3 lit. b der genannten Gesetzesstelle erläuternd ergänzt wird, dass derartige Verkürzungen von selbst zu berechnenden Abgaben dann bewirkt sind, wenn diese ganz oder teilweise zum Fälligkeitstag nicht entrichtet worden sind – wie hier geschehen.

Die Offenlegung der Umsatzsteuerverkürzungen für 1994 in der Jahressteuererklärung am 15. Juli 1996 erfüllt den Tatbestand einer Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG, welche jedoch mangels Entrichtung gemäß den Normen der Abgabenordnung keine strafaufhebende Wirkung entfaltet.

Eine Bestrafung wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG oder allenfalls versuchter Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG ist – erschließend aus dem Verhalten des Beschuldigten – mangels gegebenem Tatplan auszuschließen.

B hat daher betreffend die Monate Jänner bis Dezember 1994 Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten.

Betreffend den Voranmeldungszeitraum **Juni 1996** ist B verpflichtet gewesen, bis zum 15. August 1996 die diesbezügliche Vorauszahlung von 116.409,-- S zu entrichten bzw. andernfalls zumindest die diesbezügliche Voranmeldung bei der Abgabenbehörde einzureichen. Der Aktenlage ist zu entnehmen, dass B tatsächlich am 16. August 1996 eine entsprechende ordnungsgemäße Voranmeldung beim Finanzamt Wels eingereicht hat (Veranlagungsakt StNr. XX, Veranlagung 1996, Blatt 12 f). Dem Beschuldigten ist bei einer

derartigen Handlungsweise nicht zu beweisen, dass er auch in diesem Falle mit dem Vorsatz gehandelt habe, sich einen rechtswidrigen Abgabekredit zu verschaffen, weshalb mit einer Einstellung im Sinne des Spruches vorzugehen war.

Die Umsatzsteuerzahllast für **März 1997** wäre am 15. April 1997 fällig gewesen, B hat jedoch – offenkundig auf Grund seiner finanziellen Schwierigkeiten – die Entscheidung getroffen, bis einschließlich zum genannten Datum keine Vorauszahlung zu entrichten und auch die diesbezügliche Voranmeldung nicht beim Finanzamt einzureichen. Letzteres hat daher mit Bescheid vom 16. Oktober 1997 im Schätzungswege gemäß § 184 Bundesabgabenordnung (BAO) die Zahllast mit 30.000,-- S festgesetzt. Dieser Betrag erscheint dem Berufungssenat überhöht, weshalb er unter Bedachtnahme auf die übrigen Zahllasten einvernehmlich mit dem Berufungswerber den strafrelevanten Betrag auf 20.000,-- S im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten reduziert hat. Insoweit hat B eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für **Juli 1997** wäre am 18. August 1997 fällig gewesen, eine Entrichtung der Vorauszahlung bzw. die Einreichung einer Voranmeldung erfolgte jedoch nicht. Das Finanzamt setzte daher mit Bescheid vom 20. Jänner 1998 die Zahllast im Schätzungswege gemäß § 184 BAO mit 30.000,-- S fest. Erst am 23. April 1998 reichte B eine Voranmeldung nach, aus welcher sich eine Zahllast von 2.947,-- S ergibt. Im Zweifel zu Gunsten für den Beschuldigten geht der Berufungssenat von diesem Betrag als strafrelevant aus; insoweit hat B eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten.

Die Vorauszahlung für **August 1997** wäre am 15. September 1997 fällig gewesen, eine Entrichtung bzw. die Einreichung der Voranmeldung durch B erfolgte jedoch nicht, weshalb die Behörde im Schätzungswege die Zahllast gemäß § 184 BAO mit 30.000,-- S festlegte. Erst am 23. April 1998 reichte B eine Voranmeldung nach, in welcher eine Zahllast von 3.059,-- S ausgewiesen war. Im Zweifel zugunsten für B legt der Berufungssenat den offen gelegten Betrag als straffbestimmenden Wertbetrag seiner Entscheidung zugrunde; diesbezüglich hat der Beschuldigte eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten.

Die Vorauszahlung für **September 1997** wäre am 15. Oktober 1997 fällig gewesen. Da B weder die Vorauszahlung entrichtete, noch eine entsprechende Voranmeldung einreichte, setzte die Abgabenbehörde die Zahllast am 20. Jänner 1998 im Schätzungswege gemäß § 184 BAO mit 30.000,-- S fest. Erst am 23. April 1998 reichte der Beschuldigte eine Voranmeldung nach, in welcher eine Zahllast von 680,-- S ausgewiesen war. Im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten legt der Berufungssenat den ausgewiesenen Betrag seiner Entscheidung zu-

grunde. Insoweit hat B eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten.

Die Vorauszahlung für **Oktober 1997** in Höhe von 15.626,-- S wäre am 17. November 1997 fällig gewesen, ohne dass B die Zahllast entrichtete bzw. zumindest eine Voranmeldung eingereicht hätte. Erst mit Voranmeldung vom 23. April 1998 legte der Beschuldigte die strafrelevante Zahllast offen, ohne dass eine Entrichtung erfolgt wäre. Der Beschuldigte hat daher diesbezüglich eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten.

Die Vorauszahlung für **November 1997** wäre am 15. Dezember 1997 fällig gewesen, ohne dass B bis zu diesem Zeitpunkt eine Entrichtung vorgenommen bzw. allenfalls die Voranmeldung beim Finanzamt eingereicht hätte. Erst am 23. April 1998 legte er nachträglich mittels Voranmeldung die Zahllast von 13.065,-- S offen, ohne dass eine Entrichtung im Sinne der Normen der BAO erfolgt wäre. Der Beschuldigte hat somit diesbezüglich eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten.

Die Vorauszahlung für **Dezember 1997** in Höhe von 27.750,-- S ist am 15. Jänner 1998 fällig gewesen, ohne dass der Beschuldigte bis zu diesem Zeitpunkt eine Entrichtung bzw. die Einreichung der Voranmeldung vorgenommen hätte. Die Voranmeldung wurde von ihm erst am 23. April 1998 nachgereicht, wobei eine Entrichtung unterblieb. B hat daher diesbezüglich eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten.

Die Vorauszahlung für **Jänner 1998** wäre am 16. Februar 1998 fällig gewesen, ohne dass B bis zu diesem Zeitpunkt die Zahllast von 6.865,-- S entrichtet bzw. die Voranmeldung eingereicht hätte. Die Voranmeldung wurde von ihm erst am 23. April 1998 nachgereicht, wobei wiederum eine Entrichtung unterblieb. B hat daher diesbezüglich eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten.

Die Vorauszahlung für **Februar 1998** ist am 17. März 1998 fällig gewesen, ohne dass B bis zu diesem Zeitpunkt die Zahllast in Höhe von 5.964,-- S entrichtet bzw. die Voranmeldung eingereicht hätte. Die Voranmeldung wurde von ihm erst am 23. April 1998 nachgereicht, wobei wiederum eine Entrichtung unterblieb. B hat daher diesbezüglich ebenso eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten.

Die Gesamtsumme der strafrelevant verbleibenden Hinterziehungen von Umsatzsteuervorauszahlungen beträgt daher 293.672,-- S.

Laut Arbeitgeberakt zur StNr. XX hat B die **Lohnabgaben** betreffend **August 1994** (Lohnsteuer 1.188,-- S, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen iHv.

1.215,-- S, Zuschläge zu letzteren iHv. 108,-- S), **Juli 1996** (Lohnsteuer 1.140,-- S, genannte Dienstgeberbeiträge iHv. 1.289,-- S, Zuschläge zu letzteren iHv. 137,-- S), **August 1996** (Lohnsteuer 1.140,-- S, genannte Dienstgeberbeiträge iHv. 136,-- S, Zuschläge zu letzteren iHv. 14,-- S), **September 1996** (Lohnsteuer 2.087,-- S, Dienstgeberbeiträge iHv. 1.835,-- S, Zuschläge zu letzteren iHv. 196,-- S), **Oktober 1996** (Lohnsteuer 757,-- S, Dienstgeberbeiträge iHv. 1.196,-- S, Zuschläge zu letzteren iHv. 128,-- S), **November 1996** (Lohnsteuer 647,-- S, Dienstgeberbeiträge iHv. 1.181,-- S, Zuschläge zu letzteren iHv. 126,-- S), **Dezember 1996** (Lohnsteuern iHv. 608,-- S, Dienstgeberbeiträge iHv. 1.690,-- S, Zuschläge zu letzteren iHv. 180,-- S), **Jänner 1997** (Lohnsteuern iHv. 307,-- S, Dienstgeberbeiträge iHv. 88,-- S, Zuschläge zu letzteren iHv. 9,-- S), **Februar 1997** (Lohnsteuern iHv. 1.727,-- S, Dienstgeberbeiträge iHv. 1.689,-- S, Zuschläge zu letzteren iHv. 180,-- S), **März 1997** (Lohnsteuern iHv. 307,-- S, Dienstgeberbeiträge iHv. 1.684,-- S, Zuschläge zu letzteren iHv. 180,-- S), **April 1997** (Lohnsteuern iHv. 970,-- S, Dienstgeberbeiträge iHv. 1.824,-- S, Zuschläge zu letzteren iHv. 195,-- S), **Mai 1997** (Lohnsteuern iHv. 307,-- S, Dienstgeberbeiträge iHv. 1.475,-- S, Zuschläge zu letzteren iHv. 157,-- S), **Juni 1997** (Lohnsteuern iHv. 1.754,-- S, Dienstgeberbeiträge iHv. 1.966,-- S, Zuschläge zu letzteren iHv. 210,-- S), **Juli 1997** (Lohnsteuern iHv. 2.108,-- S, Dienstgeberbeiträge iHv. 3.841,-- S, Zuschläge zu letzteren iHv. 410,-- S), **August 1997** (Lohnsteuern iHv. 1.727,-- S, Dienstgeberbeiträge iHv. 2.472,-- S, Zuschläge zu letzteren iHv. 264,-- S), **September 1997** (Lohnsteuern iHv. 2.545,-- S, Dienstgeberbeiträge iHv. 2.851,-- S, Zuschläge zu letzteren iHv. 304,-- S), **Oktober 1997** (Lohnsteuern iHv. 1.735,-- S, Dienstgeberbeiträge iHv. 1.961,-- S, Zuschläge zu letzteren iHv. 209,-- S), **November 1997** (Lohnsteuern iHv. 3.440,-- S, Dienstgeberbeiträge iHv. 3.770,-- S, Zuschläge zu letzteren iHv. 402,-- S), **Dezember 1997** (Lohnsteuern iHv. 1.735,-- S, Dienstgeberbeiträge iHv. 2.067,-- S, Zuschläge zu letzteren iHv. 220,-- S), **Jänner 1998** (Lohnsteuern iHv. 1.894,-- S, Dienstgeberbeiträge iHv. 2.124,-- S, Zuschläge zu letzteren iHv. 227,-- S), sowie **Februar 1998** (Lohnsteuern iHv. 2.131,-- S, Dienstgeberbeiträge iHv. 2.173,-- S, Zuschläge zu letzteren iHv. 232,-- S) nicht bis zum 15. bzw. auch nicht bis zum 20. des jeweiligen Folgemonates entrichtet bzw. abgeführt, sodass die diesbezüglichen Lohnabgaben von der Abgabenbehörde mit Bescheiden vom 27. Jänner 1995, 25. November 1996, 21. Jänner 1997, 29. April 1997, 28. Mai 1997, 2. Juli 1997, 14. November 1997 und 24. März 1998 nachträglich festgesetzt wurden. Die rechtzeitige Entrichtung bzw. Abfuhr der Lohnabgaben war – so im Ergebnis der Beschuldigte – infolge seiner finanziellen Engpässe unterblieben.

Für den Berufungssenat besteht in Anbetracht der langjährigen Betätigung des B als Arbeitgeber, der ihm beständig zukommenden diesbezüglichen Rechtsbelehrungen, sowie der aus dem Strafakt ersichtlichen Bestrafungen des B wegen vorsätzlicher nicht bis zum 5. Tag nach Fälligkeit erfolgter Entrichtung bzw. Abfuhr von Lohnabgaben für die Zeiträume Mai 1985 und August 1985 (Strafverfügung vom 21. März 1986, StrLNr. 166/85), September 1991 (Strafverfügung vom 10. März 1992, StrLNr. 5 /92), Juli 1992, März 1993, Jänner, Februar, März, Juli 1994 (Straferkenntnis vom 1. Februar 1995, StrLNr. 59/93), durch welche der Beschuldigte jedenfalls zur intellektuellen Auseinandersetzung mit diesen seinen abgabenrechtlichen Pflichten gezwungen gewesen ist, kein Zweifel, dass er – wie von ihm auch eingeräumt – vorsätzlich in Kenntnis dieser seiner Pflichten die Gelder zur Abdeckung anderweitiger seiner Ansicht nach vordringlichen Verbindlichkeiten verwendet hat.

Gem. § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich jedoch derjenige einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, der vorsätzlich selbst zu berechnende Abgaben wie die obgenannten Lohnabgaben nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe der geschuldeten Beträge bekannt gegeben wird. Letzteres ist im gegenständlichen Fall jedoch nicht geschehen.

Weiters lässt sich der Aktenlage auch ohne Schwierigkeiten die Tatsache entnehmen, dass B – obwohl verantwortlicher Geschäftsführer der Firma SZV GmbH – trotz ständigem Andrängen der Abgabenbehörde betreffend die Veranlagungsjahre 1995 bis 1997 keine Steuererklärungen eingereicht hat. Als erfahrener Geschäftsmann war der Beschuldigte, zumal aufgrund der Urgezen des Finanzamtes Wels und der bereits aufgrund gleichartiger Verfehlungen über ihn verhängten Geldstrafe (Strafverfügung vom 10. März 1992, StrLNr. 5/92, siehe Finanzstrafakt, Bl. 5 f) genauestens im Bilde, dass er entsprechende Steuererklärungen einzureichen gehabt hätte. Er hat dennoch dieser Verpflichtung nicht entsprochen.

Gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer – ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen – vorsätzlich eine derartige abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt.

Der Beschuldigte hat daher spruchgemäß die oben dargelegten Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG bzw. § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu verantworten.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG werden die Abgabenhinterziehungen mit einer Geldstrafe bis zum zweifachen des Verkürzungsbetrages, die Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle mit einer Geldstrafe, deren Höchstmaß die Hälfte

des nicht oder verspätet entrichteten bzw. abgeführten Abgabebetrages nicht überschreiten darf, geahndet. Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG werden nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle mit einer Geldstrafe bis zu 3.625, -- € geahndet.

Gem. § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG ist in einem derartigen Fall auf eine einzige Geldstrafe zu erkennen, wobei für die wertabhängigen Strafdrohungen für diese einheitliche Geldstrafe die Summe der Strafdrohungen maßgebend ist.

Somit beträgt der nunmehr vom Gesetzgeber gegen den Beschuldigten angedrohte Strafrahmen bis zu 623.778,50 S, umgerechnet 45.331,75 €.

Innerhalb dieses Strafrahmens ist die tatsächliche Geldstrafe auszumessen, wobei zugunsten des B die aufgrund der Aktenlage zu konstatierende Schadensgutmachung, seine finanzielle Zwangslage, die ihn offenkundig zu seinen Verfehlungen verleitet hat, seine Arbeitsüberlastung, der besondere Aspekt, dass ein wesentlicher Teil der verkürzten Umsatzsteuer sich (wie ihm nicht bewusst geworden ist) aus geschuldeter Umsatzsteuer aufgrund verfehlter Rechnungslegung ergeben hat, die nunmehr wiederum gegebene finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, sowie der zwischenzeitig eingetretene Zeitablauf seit Tatbegehung zu bedenken ist. Zu seinen Lasten gehen die Vielzahl der deliktischen Angriffe über einen langen Zeitraum, sowie die Deliktskonkurrenz im Hinblick auf das ebenfalls gegebene Tatbild der Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG.

So gesehen wäre unter Bedachtnahme auf die erforderliche Generalprävention im Hinblick auf die Beharrlichkeit der deliktischen Angriffe des Beschuldigten durchaus eine Geldstrafe im Ausmaß von beispielsweise 40 %, das wären sohin gerundet 18.000, -- € als tat- und schuldangemessen gerechtfertigt gewesen.

Weiters zu bedenken ist jedoch die vom Beschuldigten dargelegte derzeitige schlechte Finanzlage seine Person betreffend, weshalb eine weitere Reduzierung der Geldstrafe auf 13.000, -- € berechtigt ist.

Der Beschuldigte möge diese Reduzierung der Strafe aber gleichsam auch als Vertrauensvorschuss für seine zukünftige unternehmerische Tätigkeit betrachten. Er ist darauf zu verweisen, dass in Hinkunft unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG und der vom Gesetzgeber ins Auge gefassten Sanktionserhöhungen in Bezug auf Abgabebetrug bei gleichartigen Sachverhalten durchaus mit weitaus höheren Strafen zu rechnen sein würde.

Obige Ausführungen gelten auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei zu beachten ist, dass das Argument der schlechten Finanzlage des Beschuldigten bei der Fest-

legung einer Ersatzfreiheitsstrafe naturgegebenermaßen nicht zum Tragen kommt, da eine derartige ja gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Zu Recht hat der Erstsenaat auch hinsichtlich Punkt c) des Schuldspruches die Haftung der nebenbeteiligten SZV GmbH gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG ausgesprochen; lediglich eine entsprechende betragsmäßige Konkretisierung der Haftung ist unterblieben. Die vom Beschuldigten begangenen Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG stellen bei der Strafausmessung – siehe oben – einen Erschwerungsgrund dar. Wäre er nicht vorgelegen, hätte sich – so die Ansicht des Berufungssenates bei obigen Abwägungen – eine Reduzierung der Geldstrafe um allenfalls 363,-- € (vormals 5.000,-- S) ergeben, sodass sich die Haftung auf diesen Betrag zu beschränken hat.

Die Höhe der Kosten gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle.

In der Gesamtschau war daher die Entscheidung des Erstsenaates grundsätzlich zu bestätigen, wobei jedoch dem Berufungswerber die Berechtigung seiner Bedenken hinsichtlich der vorgeworfenen Höhe der Verkürzungsbeträge einzuräumen ist, sowie – wie von ihm in der Berufungsverhandlung vorgebracht – zu Recht die genannten zusätzlichen Milderungsgründe ebenfalls zu bedenken waren, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht dem Beschuldigten und der Nebenbeteiligten aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Zahlungsaufforderung

Die Geldstrafe und die festgesetzten Kosten des Finanz Strafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto

des Finanzamtes Grieskirchen Wels zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Linz, 13. November 2003