

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Wien 5 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Robert Huber, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR MMag. Dr. Roland Schönauer sowie die Laienbeisitzer KR Otto Trunner und Mag. Harald Österreicher als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Herrn A., vertreten durch B., wegen des Finanzvergehens der Hinterziehung von Eingangsabgaben gemäß § 35 Abs. 2 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 6. August 2007 und über die Berufung des Amtsbeauftragten des Zollamtes X. C. vom 26. Juli 2007 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Zollamt X. als Organ des Zollamtes X. vom 25. Juni 2007, Zi. a., StrafNr. b., Spr.SenL.Nr. c., nach der am 17. April 2008 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers B1, des Amtsbeauftragten C. sowie der Schriftführerin D. durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

- I. Der Berufung des Beschuldigten vom 6. August 2007 wird teilweise Folge gegeben.
- II. Der Berufung des Amtsbeauftragten vom 26. Juli 2007 wird teilweise Folge gegeben.
- III. Der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses wird in seinem Ausspruch über Schuld und Strafe abgeändert und lautet wie folgt:

A ist schuldig, er hat anlässlich seiner Einreise über das Zollamt Flughafen Wien von der Schweiz in das Zollgebiet der Europäischen Union und der Einfuhr von drei Stück

Armbanduhren der Marke XYZ, auf welche Eingangsabgaben (Einfuhrumsatzsteuer) in Höhe von € 10.497,08 lasteten, am 10. Juni 2005 vorsätzlich unter Verletzung einer zollrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Eingangsabgaben in Höhe von € 8.552,31 dadurch bewirkt, dass er im Zuge der Anmeldung der Waren beim Eintrittszollamt zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr durch Verzollung statt des tatsächlichen Rechnungspreises in Höhe von CHF 80.964,00 (das sind € 52.485,41) den Kaufpreis mit CHF 15.000,00 (das sind € 9.723,84) um CHF 65.964,00 (das sind € 42.761,57) zu niedrig angab.

Er hat hiedurch das Finanzvergehen der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben nach § 35 Abs. 2 FinStrG begangen und wird hiefür gemäß § 35 Abs. 4 FinStrG unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des § 23 Abs. 1 bis 3 FinStrG mit einer Geldstrafe in der Höhe von € 3.500,00 bestraft.

Gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG tritt an die Stelle der Geldstrafe im Falle deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 7 Tagen.

Gemäß § 35 Abs. 4 letzter Satz und § 19 Abs. 1 lit. c, Abs. 4, Abs. 5 und Abs. 6 FinStrG wird statt auf Verfall der Sachen, hinsichtlich derer das Finanzvergehen begangen wurde, auf die Strafe des anteiligen - im Ausmaß des halben gemeinen Wertes in Höhe von € 34.640,37 - teilweisen Wertersatzes in der Höhe von € 7.000,00 erkannt.

Gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG tritt an die Stelle der Wertersatzstrafe im Falle deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 7 Tagen.

Gemäß § 185 FinStrG hat der Bestrafte die Kosten des Strafverfahrens in der Höhe von € 350,00 und des allfälligen Vollzuges zu ersetzen.

IV. Im Übrigen werden die Berufungen als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Beschuldigte A , Inhaber einer Uhrenwerkstatt in Y. in der Schweiz, reiste zufolge der Feststellungen des Zollamtes Flughafen Wien und seiner Angaben in der Tatbeschreibung am 10. Juni 2005 mit dem Flug Nr. d. aus Zürich kommend beim Flughafen Wien in das Zollgebiet der Europäischen Union ein, begab sich zum so genannten Rotkanal und deklarierte dort gegenüber dem Zollamt drei Stück Armbanduhren der Marke XYZ. Er legte zum Zwecke der Verzollung (Überführung in den zollrechtliche freien Verkehr der Gemeinschaft) eine Zollanmeldung und drei von ihm ausgestellte an die E. adressierte Rechnungen mit den Nummern abc vom 6. Juni 2005, in welchen für jede Uhr der Kaufpreis in Höhe von je CHF 5.000,00 (€ 3.238,55) ausgewiesen wurde, vor. Die Zollanmeldung wurde vom Zollamt

angenommen und die Uhren wurden unter der WE-Nr. e. zum deklarierten Wert mit der Entrichtung der so in der Mitteilung des Abgabenbetrages in Höhe von € 1.944,77 ausgewiesenen Eingangsabgaben (Einfuhrumsatzsteuer) verzollt und in den zollrechtlich freien Verkehr der Gemeinschaft übergeführt. Danach wurde der Beschuldigte einer zollbehördlichen Nachkontrolle unterworfen. Dem Zollamt Flughafen Wien war am 10. Juni 2008 von der Schweizer Zollbehörde (Douane Bienne) die für Zwecke der Rückerstattung der Mehrwertsteuer erstellte Ausfuhranmeldung des Beschuldigten, in welcher der statistische Wert der gegenständlichen Armbanduhren mit CHF 80.964,00 ausgewiesen wurde, im Fax-Wege übermittelt worden. Im Zuge der Nachkontrolle im Flughafen Wien wurde der Beschuldigte mit dem deklarierten und dem bei der Schweizer Zollbehörde erklärten Wert konfrontiert. Der Beschuldigte gab sogleich zu, auf Anweisung des Bestellers der Uhren E die falschen Angaben gemacht zu haben. Er selbst habe keinen Vorteil durch die Unterfakturierung. Die Tatgegenstände wurden zur Sicherung des Verfalles und als Beweismittel beschlagnahmt. In der niederschriftlichen Vernehmung als Verdächtiger am 8. Juli 2005 wies E die Darstellung des Beschuldigten, er habe ihn zur Unterfakturierung angewiesen, als unzutreffend zurück. Er selbst habe dem Beschuldigten lediglich das Design der Uhren und den Liefertermin bekannt gegeben.

In den mündlichen Verhandlungen vor dem Spruchsenat des Zollamtes Wien am 7. Mai und 25. Juni 2007 blieb der Beschuldigte bei seiner Verantwortung. Er habe im Auftrag seines Geschäftspartners E, der ihm im Wege der Angestellten der Firma E1 F. zugegangen sei, gehandelt. Insgesamt habe der Beschuldigte 13 Uhren liefern sollen; eine Teillieferung sei bereits erfolgt, diese sei in das Zollfreilager in Schwechat verbracht worden. Die verfahrensgegenständlichen Uhren hätten ausnahmsweise einem in Wien befindlichen Kunden gezeigt werden sollen, weshalb der Beschuldigte den Auftrag erhalten habe, den Zollwert der Uhren niedriger anzugeben. E habe für die wenigen Tage bis zum Weitertransport der Uhren „nicht so viel Mehrwertsteuer in die Hand nehmen wollen“. Dem Beschuldigten sei aber klar gewesen, dass das Ganze nicht in Ordnung ist. Er habe die Uhren selbst liefern wollen um den Kontakt zum Kunden zu pflegen. In der Verhandlung vom 7. Mai 2007 legte der Beschuldigte die Rechnungen vom 31.5.2005 mit den wahren Rechnungspreisen vor. F. wurde in der Verhandlung vom 25. Juni 2007 als Zeugin befragt. Sie sei zwei Wochen vor dem 10. Juni 2005 nicht im Büro gewesen und habe ausschließlich derartige Aufträge weiterleiten können. Bron treffe alle Entscheidungen.

Mit dem Erkenntnis vom 25. Juni 2007, SN 2005/00000-001, hat das Zollamt Wien als Finanzstrafbehörde erster Instanz den Beschuldigten A nach § 35 Abs. 2 FinStrG für schuldig erkannt, weil er anlässlich seiner Einreise über das Zollamt Flughafen Wien von der Schweiz in

die Europäische Union am 10. Juni 2005 und der Einfuhr von drei Stück Armbanduhren der Marke XYZ vorsätzlich unter Verletzung einer zollrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Eingangsabgaben dadurch bewirkt habe, dass er einen zu niedrigen Wert der Verzollung für die gegenständliche Uhren zugrunde gelegt habe. Er habe hiedurch das Finanzvergehen der vorsätzlichen Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben nach § 35 Abs. 2 FinstrG begangen.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß § 35 Abs. 4 iVm. § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von € 2.000,00 verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 4 Tagen ausgesprochen. Gemäß § 19 Abs. 1 lit. c und Abs. 5 FinStrG wurde auf die Strafe des anteiligen Wertersatzes in der Höhe von € 8.000,00 erkannt. Für den Fall der Uneinbringlichkeit der Wertersatzstrafe wurde eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 8 Tagen bemessen.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit € 200,00 bestimmt.

Der Spruchsenat des Zollamtes X. hat in seinem Erkenntnis als erwiesen festgestellt, der Beschuldigte sei am 10. Juni 2005 aus Zürich kommend am Zollamt Flughafen Wien in das Zollgebiet der EU eingereist und habe am Rotkanal die im Spruch genannten Uhren unter Vorlage falscher Rechnungen mit einem Wert von je CHF 5.000,00 anstelle von richtig je CHF 26.988,00 deklariert. Der (in der Schweiz ansässige) Beschuldigte habe sich erst kurz davor (als Uhrmacher) selbständig gemacht und E, Geschäftsführer der E2, als Kunden gewonnen. Dieser habe ihm den Auftrag erteilt, für die russische Regierung 13 Stück gegenständlicher Uhren anzufertigen. E habe eine Anzahlung von CHF 80.060,00 geleistet. Die Lieferung der ersten Uhren sei durch den Beschuldigten in das Zollfreilager „G.“ am Flughafen Wien erfolgt. Vor der gegenständlichen Lieferung sei der Beschuldigte jedoch von E angewiesen worden, die letzten drei (gegenständlichen) Uhren unter Angabe eines niedrigeren Wertes bei der Verzollung in das Zollgebiet einzuführen, damit die Uhren von E an einen Kunden, der gerade in Wien weilte, gezeigt werden können. Die drei Uhren hätten sodann kurz danach nach Russland exportiert werden sollen. Der Beschuldigte habe es für möglich gehalten und sich damit abgefunden, ein Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung (gemeint eine Hinterziehung von Eingangsabgaben) zu begehen, habe sich jedoch dem Wunsch seines potentiellen Geschäftspartners entsprechend verhalten. Der Beschuldigte sei am 10. Juni 2005 (Anmerkung: im Zuge einer Nachkontrolle nach Beendigung des Verzollungsvorganges) angehalten und die Uhren seien beschlagnahmt worden.

Der festgestellte Sachverhalt gründe sich im Wesentlichen auf die Ergebnisse der Erhebungen des Zollamtes X., die Verantwortung des Beschuldigten sowie die Zeugenaussagen. Der

Beschuldigte habe sich zur subjektiven und objektiven Tatseite geständig gezeigt. Das Verhalten des Beschuldigten habe die vom Gesetz vorgegebenen Tatbilder in objektiver und subjektiver Hinsicht erfüllt. Bei der Strafbemessung erachtete der Spruchsenat den bisherigen ordentlichen Lebenswandel und das Geständnis sowie das Handeln im Auftrag eines anderen Täters als mildernd. Als erschwerend wurde kein Umstand gewertet. Gemäß § 17 Abs. 6 FinstrG sei aus Verhältnismäßigkeitserwägungen anstelle auf Verfall der drei Uhren auf einen anteiligen Wertersatz im Sinne des § 19 Abs. 5 FinStrG zu erkennen gewesen. Die Kostenentscheidung beruhe auf der bezogenen Gesetzesstelle.

Gegen dieses Erkenntnis richten sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 6. August 2007. und die fristgerechte Berufung des Amtsbeauftragten des Zollamtes X. vom 26. Juli 2007.

Der Beschuldigte wendet in seiner Berufung eine unvollständige Tatsachenfeststellung und die unrichtige rechtliche Beurteilung des maßgeblichen Sachverhaltes ein.

Als unvollständige Tatsachenfeststellung erachtet es der Beschuldigte, der Spruchsenat habe die Feststellung, die aus der im Akte erliegenden Mitteilung der Schweizer Zollbehörde und dem darauf ersichtlichen Zeitpunkt des Eingangs bei der österreichischen Behörde getroffen werden hätte können, unterlassen, dass die Zollbehörde in X. zu dem Zeitpunkt, als der Beschuldigte am Rotkanal des Wiener Flughafens die unrichtige Deklaration tätigte, bereits über den korrekten Wert informiert gewesen sei. Auf Basis dieser ergänzenden Feststellung hätte nach Ansicht des Beschuldigten der Spruchsenat zum Ergebnis kommen müssen, dass kein strafbares Verhalten vorliegt.

In Ansehung der unrichtigen rechtlichen Beurteilung wendet der Beschuldigte in seiner Berufung zunächst ein, dass es bei § 35 Abs. 2 FinStrG um ein Erfolgsdelikt handle und der Erfolg erst eintrete, wenn die Abgabenschuld bei ihrer Entstehung nicht oder zu niedrig festgesetzt wird. Nach Reger/Hacker/Kneidinger, Finanzstrafgesetz (3. Auflage) K80/35, sei der Tatbestand erst verwirklicht, wenn die falschen Angaben in der Zollanmeldung dazu führen, dass die Angaben bei ihrer Entstehung überhaupt nicht oder zu niedrig festgesetzt werden. Dem (angefochtenen) Erkenntnis sei nicht zu entnehmen, worin der tatbildmäßige Erfolg liegt.

Des weiteren führt der Beschuldigte in der Berufung ins Treffen, es könne ihm nur ein Versuch zum Vorwurf gemacht werden, weil der Spruchsenat einen Erfolgseintritt nicht festgestellt habe und ein solcher auch nicht eingetreten sei. Der Beschuldigte vergleicht den vorliegenden Sachverhalt mit jenem im Urteil des Obersten Gerichtshofes (OGH) zu Zahl 9 Os 103/82. Dort habe der Täter die Kassenbedienstete eines Supermarktes zu täuschen versucht,

indem er auf der Ware ein Etikett mit einem geringeren Preis anbrachte. Ein Detektiv habe dies beobachtet und den Täter am Verlassen des Lokals gehindert. Der OGH habe die Tat als versuchten Betrug qualifiziert, weil durch die Kenntnis und das Einschreiten des Detektivs ein Vermögensschaden ausgeschlossen gewesen sei. Im vorliegenden Fall sei der Erfolg durch die Kenntnis und das Einschreiten der Zollbehörde verhindert worden. Es liege jedenfalls ein relativ untauglicher Versuch vor, den der Spruchsenat als weiteren Milderungsgrund nach § 23 Abs. 2 FinStrG iVm § 34 Z. 13 StGB berücksichtigen hätte müssen. Die Zollbehörde sei aber von vornherein ohne eigenes Zutun über den Zollwert informiert gewesen; der Erfolg habe daher unter keinen Umständen eintreten können. Es liege daher sogar ein absolut untauglicher Versuch vor. Es hätte daher auf Freispruch erkannt werden müssen. Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) habe sich in seiner Entscheidung vom 14.11.1968, Z. 765/68 im Zusammenhang mit der Verletzung von Offenlegungs- und Wahrheitspflichten mit dem untauglichen Versuch befasst. Danach liege kein untauglicher Versuch vor, wenn die Behörde die Pflichtverletzung erst durch weitere Nachforschungen feststellen hätte können. Daraus lasse sich nach Ansicht des Beschuldigten der Gegenschluss ableiten, dass ein untauglicher Versuch jedenfalls dann vorliegt, wenn die Behörde bereits vorweg ohne eigene Ermittlungstätigkeit über die für die Abgabenbemessung relevanten Umstände informiert ist. Schließlich verweist der Beschuldigte darauf, dass im Anwendungsbereich des § 33 Abs. 3 lit. a FinstrG die Ansicht vertreten werde, dass ein veranlagter Steuerpflichtiger durch die Nichtabgabe von Steuererklärungen das Delikt der Abgabenhinterziehung nicht begehen könne, weil dem Finanzamt die Abgabepflichten grundsätzlich bekannt seien (Verweis auf Leitner, Grundzüge des österreichischen Finanzstrafrechts, 147mwN). Auch wenn sich die zitierte Bestimmung des § 33 FinStrG vom Wortlaut des § 35 Abs.2 FinStrG durch das Tatbestandsmerkmal der Unkenntnis der Abgabenbehörde unterscheide, sei nach Ansicht des Beschuldigten eine Analogie geboten. Es läge ein Wertungswiderspruch vor, wenn die Kenntnis der Behörde zwar eine Abgabenhinterziehung nach § 33 FinstrG ausschließe nicht jedoch die Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben nach § 35 (Abs. 2) FinstrG. Würde der Tatbestand des § 35 Abs. 2 FinstrG im Sinne der gebotenen Analogie durch das Merkmal der Unkenntnis der Behörde ergänzt, würde im Ergebnis der Tatbestand der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben nicht verwirklicht.

Der Beschuldigte beantragte in seiner Berufung das angefochtene Erkenntnis abzuändern, einen Freispruch zu fällen und die Beschlagnahme (der Tatgegenstände) aufzuheben.

Die Berufung des Amtsbeauftragten richtet sich gegen die seiner Ansicht nach zu geringen Höhe der Geldstrafe und gegen die Verhängung der Teilwertersatzstrafe anstelle des Verfalles der Tatgegenstände.

Durch das Verhalten des Beschuldigten seien im Zuge der Eingangsabfertigung der Uhren anstatt € 10.497,08 lediglich € 1.944,77 an Eingangsabgaben festgesetzt und entrichtet worden. Der strafbestimmende Wertbetrag sei € 8.552,31. Der Spruchsenat hatte gemäß § 35 Abs. 4 FinstrG von einem Strafrahmen von € 17.104,62 auszugehen. Die im angefochtenen Erkenntnis verhängte Geldstrafe in Höhe von € 2.000,00 betrage demnach lediglich ca. 11,7 Prozent des Strafrahmens. Diese Strafhöhe erscheine dem Amtsbeauftragten trotz grundsätzlich richtiger Wertung der Strafzumessungsgründe durch den Spruchsenat nicht nachvollziehbar. Nach ständiger erstinstanzlicher Spruchpraxis bei Finanzvergehen betrage der Richtsatz für die Geldstrafe bei geständigen Ersttätern etwa 20 Prozent der Obergrenze des gesetzlichen Strafrahmens. Die Verhängung einer derart niedrigen Geldstrafe beziehungsweise Ersatzfreiheitsstrafe entspreche keineswegs dem Schuld- und Unrechtsgehalt der Tat und sei insbesondere auch aus spezial- und generalpräventiven Gründen nicht zu rechtfertigen.

Zur verhängten anteiligen Wertersatzstrafe führt der Amtsbeauftragte nach Zitierung der maßgeblichen einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen des § 17 Abs. 2 lit. a iVm § 35 Abs. 4 FinStrG, des § 17 Abs. 6 FinStrG, des § 19 Abs. 1 lit. c und Abs. 5 FinStrG aus, nach seiner Ansicht liege weder eine objektive noch eine subjektive Unverhältnismäßigkeit im Sinne des § 17 Abs. 5 bzw. des § 19 Abs. 6 FinStrG vor. Der Beschuldigte habe bei seiner Einreise in das Zollgebiet der EU nur einen Bruchteil des wahren Wertes der Armbanduhren beim Zoll erklärt. Der Beschuldigte, der die tatgegenständlichen Uhren selbst hergestellt habe, konnte über den tatsächlichen Wert der Uhren nicht den geringsten Zweifel haben. Seinem umfassenden Tatplan entsprechend habe er zunächst bei der Ausfuhr der Uhren aus der Schweiz für die von ihm beantragte Rückvergütung der (Schweizer) Mehrwertsteuer Rechnungen mit dem wahren, weit höheren Wert der Uhren vorgelegt. Bei der Verzollung anlässlich seiner Einreise in das Zollgebiet der EU beim Flughafen Wien habe der Beschuldigte die von ihm bereits vorsorglich zum Zwecke der Hinterziehung von Eingangsabgaben wider besseres Wissen angefertigten fingierten Rechnungen mit dem niedrigen Rechnungswert verwendet. Schon aufgrund des planmäßig organisierten Vorgehens des Beschuldigten bei der Tatausführung könne von einer geringen Schuld des Täters nicht gesprochen werden. Zudem stelle die Tat bei einem hinterzogenen Abgabenbetrag in der Höhe von € 8.552,31 keinen geringfügigen Eingriff in die Abgabenhoheit des Bundes dar. Der Spruchsenat habe nach Ansicht des Amtsbeauftragten bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung den ihm aufgrund des Gesetzes abgesteckten Rahmen bei weitem überdehnt, indem er statt auf Verfall der Tatgegenstände lediglich auf eine anteilige Wertersatzstrafe in Höhe von ca. 11 Prozent erkannte. Der im angefochtenen Erkenntnis dargelegte Umstand, dass der Beschuldigte von E zur Tat angestiftet worden sei, hätte nach dem Dafürhalten des Amtsbeauftragten allenfalls bei der

Anwendung der Strafzumessungsgründe berücksichtigt werden müssen aber nicht in die Verhältnismäßigkeitsprüfung nach § 17 Abs. 6 FinStrG Eingang finden dürfen.

Der Amtsbeauftragte beantragt in seiner Berufung, über den Beschuldigten eine schuldangemessene und tataadäquate, jedenfalls aber wesentlich höhere Geldstrafe zu verhängen, auf Verfall der Tatgegenstände zu erkennen bzw. in eventu die Auferlegung einer wesentlich höheren Wertersatzstrafe bei gleichzeitiger adäquater Anhebung der jeweiligen Ersatzfreiheitsstrafen.

Am 27. Juli 2007 leitete das Zollamt X. als Finanzstrafbehörde erster Instanz mit Bescheid auch gegen E das Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes des Finanzvergehens der Hinterziehung von Eingangsabgaben nach § 35 Abs. 2 FinstrG ein, weil dieser den Beschuldigten A dazu bestimmt und angewiesen habe, einen niedrigeren Wert der Verzollung der verfahrensgegenständlichen Armbanduhren anlässlich der am 10. Juni 2005 erfolgten Einreise durch Vorlage von Rechnungen mit einem zu niedrigen Wert zugrunde zu legen.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung wurden keine entscheidungswesentlichen neuen Feststellungen getroffen. Der Beschuldigte und der Amtsbeauftragte wiederholten im Wesentlichen ihre bisherigen Vorbringen. Der Beschuldigte beteuerte, aus der unrichtigen Wertangabe wäre ihm kein Nutzen entstanden. Die verfahrensgegenständlichen Uhren wären als Spezialanfertigungen für Mitglieder der russischen Regierung nicht für einen Absatz im Zollgebiet der Gemeinschaft geeignet gewesen. Die Befragung des Abfertigungsbeamten des Zollamtes Flughafen Wien als Zeugen erbrachte keine Erkenntnisse dafür, ob ihm bereits bei der Abgabenbemessung die Nachricht der Schweizer Zollverwaltung über den richtigen Warenwert bekannt gewesen war oder erst danach. Ihm seien die Wertangaben des Beschuldigten zu niedrig erschienen, weshalb er eine Nachkontrolle veranlasst habe.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Die Berufung des Beschuldigten wendet sich sowohl gegen den Schulterspruch als auch gegen den Ausspruch der Strafen; die Berufung des Amtsbeauftragten gegen den Strafausspruch des Erkenntnisses der Finanzstrafbehörde erster Instanz.

Der Berufungssenat konnte bei der Auseinandersetzung mit den Berufungseinwendungen von folgendem Sachverhalt ausgehen.

Der Beschuldigte reiste am 10. Juni 2005 aus Zürich kommend beim Flughafen Wien in das Zollgebiet der Europäischen Union ein und deklarierte dort gegenüber dem Zollamt die verfahrensgegenständlichen Armbanduhren. Zum Zwecke der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr der Gemeinschaft durch Verzollung gab er gegenüber dem Zollamt eine

Zollanmeldung ab und legte drei von ihm ausgestellte Rechnungen vor, in welchen für jede Uhr der Kaufpreis in Höhe von je CHF 5.000,00 (€ 3.238,55) um je CHF 21.988,00 zu niedrig ausgewiesen wurde. Die Zollanmeldung, in welcher der Beschuldigte den Verkaufspreis der Uhren bewusst statt mit richtig CHF 80.964,00 nur mit CHF 15.000,00, demnach um CHF 65.964,00 zu niedrig angegeben hatte, wurde vom Zollamt angenommen und die Uhren wurden unter der WE-Nr. e. zum zu niedrig deklarierten Wert verzollt, die Eingangsabgaben (Einfuhrumsatzsteuer) in Höhe von € 1.944,77 festgesetzt und mit der Entrichtung der so in der Mitteilung des Abgabenbetrages (im dem Beschuldigten zugestellten Abgabenbescheid) ausgewiesenen Eingangsabgaben (Einfuhrumsatzsteuer) durch den Beschuldigten in den zollrechtlich freien Verkehr der Gemeinschaft übergeführt. Erst danach wurde der Beschuldigte einer zollbehördlichen Nachkontrolle unterworfen. Dem Zollamt Flughafen Wien war am 10. Juni 2008 von der Schweizer Zollbehörde die für Zwecke der Rückerstattung der Mehrwertsteuer erstellte Ausfuhranmeldung des Beschuldigten, in welcher der statistische Wert der gegenständlichen Armbanduhren mit dem richtigen Verkaufspreis in Höhe von CHF 80.964,00 ausgewiesen war, im Fax-Wege übermittelt worden. Im Zuge der zollbehördlichen Nachkontrolle im Flughafen Wien wurde der Beschuldigte mit dem deklarierten und dem bei der Schweizer Zollbehörde erklärten Wert konfrontiert. Der Beschuldigte gab sogleich zu, auf Anweisung des Bestellers der Uhren die falschen Angaben gemacht zu haben. Der Beschuldigte ist sohin hinsichtlich des dargestellten Sachverhaltes voll geständig.

Gemäß § 35 Abs. 2 FinStrG macht sich der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben schuldig, wer, ohne den Tatbestand des Abs. 1 (Schmuggel) zu erfüllen, vorsätzlich unter Verletzung einer zollrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben bewirkt. Die Abgabenverkürzung ist, abgesehen von den im vorliegenden Fall nicht zutreffenden Fällen des § 33 Abs. 3 lit. b bis f FinStrG, bewirkt, wenn eine entstandene Eingangs- oder Ausgangsabgabenschuld bei ihrer Entstehung nicht oder zu niedrig festgesetzt wird. Strafbestimmender Wertbetrag ist dabei der Betrag der verkürzten Eingangsabgaben, deren Höhe sich nach den hiefür maßgeblichen Bestimmungen des (materiellen) Zollrechts bestimmt. Das bedeutet einerseits, dass dabei neben den gemeinschaftlich geregelten Einfuhrabgaben (nach Art. 4 Z. 10 ZK) auch die sonstigen bei der Einfuhr ebenfalls anfallenden (bundesgesetzlich geregelten) Eingangsabgaben (§ 2 ZollR-DG) wie insbesondere die Einfuhrumsatzsteuer (nach § 1 Abs. 1 Z. 3 UStG 1994) zu berücksichtigen sind, und dass andererseits bei der Berechnung dieser Eingangsabgaben die hiefür geltenden Normen des Zollkodex, der ZK-DVO und des Umsatzsteuergesetzes, wie insbesondere über die Feststellung

des Zollwertes (Art. 28f ZK) und der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer (§ 5 UStG 1994) zu beachten sind.

Im vorliegenden Fall hat der Beschuldigte die in Rede stehenden eingangsabgabepflichtigen Armbanduhren den Bestimmungen der Art. 40 und 41 ZK entsprechend dem Grenzzollamt Flughafen Wien gestellt und diesem gegenüber rechtswirksam eine (mündliche) Warenanmeldung i.S.d. Art. 4 Z. 17 ZK iVm Art 59 Abs. 1 ZK und 61, Buchstabe c ZK abgegeben. Er hat allerdings dadurch, dass er hinsichtlich des Wertes der angemeldeten Waren (Art. 29ff ZK) durch die Vorlage unterfakturierter Rechnungen unrichtige Angaben gemacht hatte, bewirkt, dass sie in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wurden, nachdem die Eingangsabgaben zu niedrig festgesetzt und zur Entrichtung mitgeteilt worden waren. Durch dieses bewusste Verschweigen des wahren Warenwertes, zu dessen wahrheitsgemäßen Offenlegung er nach den Bestimmungen der Art. 6 Abs. 1 und 62f ZK (iVm Art. 218 und mit 178ff ZK-DVO) verpflichtet war (siehe dazu auch Reger/Hacker/Kneidinger in „Das Finanzstrafgesetz“, Linde-Verlag, RZ 86 zu § 35) hat der Beschuldigte eine ihn gemäß § 119 BAO treffende Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt. Die Angaben der Grundlagen für die richtige Erhebung der Abgaben (zB Wert, Ursprung, Verwendung etc) müssen in der Zollanmeldung vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen (vgl Art. 62 ZK). Die Zollanmeldung ist daher neben einer Willenserklärung (in welches Zollverfahren die Ware übergeführt werden soll) vor allem auch eine Wissenserklärung bezüglich Warenbeschaffenheit, Zollwert (vgl Art. 29 ZK [Transaktionswert]), Präferenzursprung (vgl Art. 27 ZK) usw. Auch aus der im Grunde des Art. 199 Abs. 1 ZK-DVO (wonach unbeschadet etwaiger strafrechtlicher Vorschriften die Abgabe einer vom Anmelder unterzeichneten Zollanmeldung bei einer Zollstelle gemäß den Vorschriften über die Richtigkeit der in der Zollanmeldung enthaltenen Angaben, die Echtheit der beigefügten Unterlagen und die Einhaltung aller Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Überführung der Waren in das betreffende Zollverfahren als Verpflichtung gilt) abzuleitenden Verantwortlichkeit der Zollbeteiligten für die Angaben in der Zollanmeldung (richtige Mengen- und Warenbezeichnung, wahre Wertangabe usw), sind die für den Bestand und Umfang einer Eingangsabgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Es ist daher festzuhalten, dass das Zollrecht grundsätzlich vom Antragsprinzip geprägt ist. Der Wirtschaftbeteiligte entscheidet nach der Gestellung der Waren (Art. 4 Z. 19 ZK), welche zollrechtliche Bestimmung (Art. 4, Z. 15 ZK) diese erhalten sollen. Entscheidet sich der Wirtschaftbeteiligte, wie im vorliegenden Fall der Beschuldigte, für das Zollverfahren der Überführung der eingangsabgabepflichtigen Waren in ein Zollverfahren (Art. 4 Z. 16 ZK), wodurch die Nichtgemeinschaftwaren den zollrechtlichen Status von

Gemeinschaftwaren erhalten, sind die auf ihnen lastenden geschuldeten Abgaben zu erheben (Art. 79 ZK). Gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird. Die Einfuhrzollschuld entsteht nach Abs. 2 leg.cit. in dem Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen wird (Art. 67 ZK) in der richtigen Höhe.

Gemäß Art. 68 Buchstabe a ZK können die Zollbehörden zwecks Überprüfung der von ihnen angenommenen Anmeldungen die Unterlagen prüfen; geprüft werden können die Anmeldung und die dieser beigefügten Unterlagen. Gem. Art. 73 Abs. 1 ZK erster Satz werden die Waren, sofern für sie keine Verbote oder Beschränkungen gelten, von den Zollbehörden dem Anmelder überlassen, sobald die Angaben in der Anmeldung entweder überprüft oder ohne Überprüfung angenommen worden sind. Im Umkehrschluss aus Art. 73 Abs. 1 ZK ergibt sich, dass der Zollbehörde keine Prüfungspflicht zukommt. Dem Wortlaut des Art. 68 ZK ist zu entnehmen, dass der Zeitpunkt der Annahme der Anmeldung und demnach auch der Zeitpunkt der Zollschuldentstehung nach Art. 201 ZK nicht hinter die förmliche Überprüfung der Anmeldung und die Durchführung der Zollbeschau zurückverlagert werden darf.

Die Zollbehörde war nach den dargelegten Rechtsgrundlagen nicht verhalten, die Angaben des Beschuldigten in seiner Zollanmeldung von sich aus bereits vor der Annahme der Zollanmeldung, vor der Mitteilung des Abgabenbetrages nach Art. 221 ZK und der Entrichtung des mitgeteilten Abgabenbetrages, sohin bereits vor der Überführung der Waren in den zollrechtlich freien Verkehr und vor der Entstehung der Zollschuld der auf den Waren lastenden Eingangsabgaben in der gesetzlich geschuldeten Höhe allenfalls auf Grund einer beim Zollamt aufliegenden Mitteilung der drittändischen Zollbehörde zu überprüfen.

Im gegebenen Zusammenhang gehen die Berufungsausführungen des Beschuldigten, dem angefochtenen Erkenntnis mangle es an einer unvollständigen Tatsachenfeststellung und einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung ins Leere. Es war nicht rechtserheblich, dass der österreichischen Zollbehörde die Mitteilung der Schweizer Zollbehörde über den bei der Ausfuhr deklarierten zutreffenden Warenwert im Zeitpunkt der Eingangsabfertigung bereits zugegangen war. Zufolge des dem Zollrecht in Bezug auf die Inanspruchnahme eines Zollverfahrens immanenten Antragsprinzips, welches - wie dargestellt - dem Wirtschaftsbeteiligten aufträgt, alle maßgeblichen Angaben wahrheitsgemäß und vollständig darzulegen, war das Verhalten des Beschuldigten kausal dafür, dass es zu einer Abgabenvorschreibung kam, die nicht die Eingangsabgabenschuld in ihrer vollen Höhe umfasste, demnach die Abgabenschuld bei ihrer Entstehung zu niedrig festgesetzt und dem Beschuldigten der zu niedrig festgesetzte Abgabenbetrag auch mitgeteilt wurde. Der tatbildmäßige Erfolg des § 35 Abs. 2 FinStrG der Verkürzung von Eingangsabgaben ist

demnach entgegen dem Berufungseinwand eingetreten. Es kann daher auch nicht die Rede davon sein, dass es mangels Erfolgseintrittes beim Versuch geblieben ist, denn die Tat war mit dem Erfolgseintritt vollendet. Es erübrigte sich daher für den Berufungssenat sich einerseits mit der Frage nach den Rechtsfolgen der Unterscheidung zwischen relativ untauglichem und absolut untauglichem Versuch, und andererseits mit der vom Beschuldigten ins Treffen geführten Rechtsprechung im OGH-Urteil (9 Os 103/82) im Falle der Täuschung einer Kassenbediensteten eines Supermarktes zum versuchten Betrug oder im VwGH-Erkenntnis vom 14.11.1968, Zl. 765/68 zum untauglichen Versuch auseinander zu setzen. Entgegen der Ansicht des Beschuldigten würde der Berufungssenat aber grundsätzlich dessen Verhalten nicht als absolut untauglich im Sinne des § 13 Abs. 3 FinstrG werten. Nach der ständigen Rechtsprechung des OGH setzt ein absolut untauglicher Versuch voraus, dass sich die Verwirklichung des Deliktypus auf die vorgesehene Art als denkunmöglich erweist. Das angewendete Mittel muss in abstracto, nicht nur in concreto untauglich sein. Zur absoluten – straffreien – Utauglichkeit des Versuches wird gefordert, dass die Vollendung der Tat objektiv unter keinen Umständen möglich war, es also auch bei einer generalisierenden, von den Besonderheiten des Einzelfalles losgelösten Betrachtungsweise geradezu denkunmöglich war, dass er zur Vollendung der Tat führen konnte (OGH 16.4.1969, 12 Os 22/69, in Reger/Hacker/Kneidinger – Das Finanzstrafgesetz mit Kommentar und Rechtsprechung, 3. Auflage, Band 1, Rechtsprechung zu § 13 Abs. 3, 1. und 2.). Grundsätzlich waren sowohl das Subjekt (der Beschuldigte) als auch die Handlung (die Verletzung der zollrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht durch die Erklärung eines unrichtigen, zu niedrigen Warenwertes), und das Objekt (die auf den Waren lastenden Eingangsabgaben) geeignet, die Hinterziehung von Eingangsabgaben nach § 35 Abs. 2 FinStrG zu vollenden.

Wenn der Beschuldigte vermeint, dass hinsichtlich des Bewirken der Hinterziehung von Eingangsabgaben nach § 35 Abs. 2 letzter Satz FinStrG die Bestimmung des § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG für das Bewirken einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 und/oder 2 FinStrG eine Analogie geboten wäre, um einen Wertungswiderspruch zu vermeiden, ist darauf zu verweisen, dass sowohl die Anwendung einer Norm auf ähnliche, aber vom Gesetz nicht geregelte Fälle (Gesetzesanalogie) wie auch die Unterstellung eines Sachverhaltes, der nur eine Ähnlichkeit mit dem einem gesetzlichen Tatbestand zu subsumierenden Sachverhalt hat, unter einem aus mehreren verwandten Normen gewonnenen Grundsatz (Rechtsanalogie) sind im Strafrecht, so auch im Finanzstrafrecht, ausgeschlossen (Analogieverbot). Nach § 1 FinStrG sind Finanzvergehen die in den §§ 33 bis 52 mit Strafe bedrohten Taten (Handlungen und Unterlassungen) natürlicher Personen sowie andere ausdrücklich mit Strafe bedrohte Taten, wenn sie in einem Bundesgesetz als Finanzvergehen oder als Finanzordnungswidrigkeiten

bezeichnet sind. Eine Ausweitung der im Finanzstrafgesetz umschriebenen Tatbestände ist nur durch Bundesgesetz möglich. Zufolge des Analogieverbotes wäre es daher unzulässig, das Tatbild des Bewirkens einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG (wonach eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt ist, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist [Anmeldefrist, Anzeigefrist] nicht festgesetzt werden konnten) für Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG entgegen dem hievon abweichenden Tatbild des Bewirkens einer Hinterziehung von Eingangsabgaben nach § 35 Abs. 2 letzter Satz FinStrG (wonach die Abgabenverkürzung bewirkt ist, wenn eine entstandene Eingangs- oder Ausgangsabgabenschuld bei ihrer Entstehung nicht oder zu niedrig festgesetzt wird und in den Fällen des § 33 Abs. 3 lit. b bis f FinStrG auch für die Hinterziehung von Eingangsabgaben nach § 35 Abs. 2 FinStrG anzuwenden. Das Verhalten des Beschuldigten war allein am Tatbild des Finanzvergehens der Hinterziehung von Eingangsabgaben nach § 35 Abs. 2 FinStrG zu beurteilen. Das Tatbild der Hinterziehung von Eingangsabgaben hat der Beschuldigte - wie dargetan wurde - sowohl nach den objektiven als auch nach den subjektiven Tatbestandsmerkmalen vollständig erfüllt.

Die Beschlagnahme der Tatgegenstände war nicht Gegenstand des angefochtenen Erkenntnisses; der Berufungssenat war daher nicht berufen hinsichtlich des Berufungsantrages auf Aufhebung der Beschlagnahme in der Berufungsentscheidung zu erkennen.

Gemäß § 35 Abs. 4 FinStrG wird die Hinterziehung von Eingangsabgaben mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet. ... Auf Verfall ist nach Maßgabe des § 17 FinStrG zu erkennen. Der strafbestimmende Wertbetrag war im gegenständlichen Fall der Betrag der verkürzten Abgaben in Höhe von € 8.552,31. Der Strafrahmen reichte von der Mindestgeldstrafe von € 10,00 (§ 16 FinStrG) bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages, demnach bis zu einem Betrag von € 17.104,62.

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters. Im gegenständlichen Fall hatte der Spruchsenat zu Recht von der Schuldform des Vorsatzes auszugehen. Dieser Schuldvorwurf ist unbestritten. Für die Strafbemessung bedurfte es der Abwägung der Erschwerungs- und Milderungsgründe (§ 23 Abs. 2 FinStrG) sowie der persönlichen Verhältnisse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Täters (§ 23 Abs. 3 FinStrG). Der Spruchsenat der Finanzstrafbehörde erster Instanz hat - wie der Amtsbeauftragte in seiner Berufung treffend bemerkte - die Strafzumessungsgründe grundsätzlich richtig gewertet, wenn er keinen Erschwerungsgrund erkannte, als mildernd den

bisherigen ordentlichen Lebenswandel und das Geständnis sowie das Handeln im Auftrag eines anderen Täters des Beschuldigten annahm und mit dem Verweis auf § 23 Abs. 3 FinStrG offenkundig auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschuldigten bei der Strafbemessung hinreichend berücksichtigte. Grundlage für die Strafbemessung ist zufolge § 23 Abs. 1 FinStrG die Schuld des Täters. Nach der herrschenden Auffassung sind aber der Strafbemessung auch die General- und Spezialprävention zugrunde zu legen (OGH 2.12.1982, 13 Os 156/82). So wichtig die Spezialprävention ist, darf doch darüber die Generalprävention nicht übersehen werden; eine unter jenem Gesichtspunkt wohl begründete milde Behandlung des Rechtsbrechers wäre aus Rücksichten auf die Allgemeinheit unstatthaft (Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz mit Kommentar und Rechtsprechung, 3. Auflage, Linde Verlag, RZ 3 zu § 23). Die im angefochtenen Erkenntnis ausgesprochene Geldstrafe im Ausmaß von € 2.000,00 betrug - wie vom Amtsbeauftragten in seinen Berufungsausführungen aufgezeigt wurde - lediglich rund 12 Prozent des Strafrahmens und erscheint auch für den Berufungssenat zum einen nicht geeignet, den Beschuldigten davon abzuhalten weitere Finanzvergehen zu begehen (Spezialprävention) und andererseits nicht hinreichend abschreckend für die Allgemeinheit (Generalprävention). Um den Beschuldigten im Sinne der Spezialprävention vor weiteren Finanzvergehen abzuhalten sowie der Generalprävention Genüge zu leisten, war es geboten, die Geldstrafe mit € 3.500,00 auf rund 20 Prozent des Strafrahmens heranzuführen und neu festzusetzen. Gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG war die Ersatzfreiheitsstrafe im Falle der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe anzupassen und mit 7 Tagen festzusetzen. Anzupassen war gleichermaßen der auf § 185 FinStrG beruhende Kostenausspruch.

Gemäß § 17 Abs. 2 lit. a FinStrG unterliegen dem Verfall die Sachen, hinsichtlich derer das Finanzvergehen begangen wurde, samt Umschließungen. Gemäß § 17 Abs. 3 erster Satz FinStrG sind die im Absatz 2 genannten Gegenstände für verfallen zu erklären, wenn sie zur Zeit der Entscheidung im Eigentum oder Miteigentum des Täters oder eines anderen an der Tat Beteiligten stehen. Die verfahrensgegenständlichen Uhren waren demnach im Zusammenhang mit § 35 Abs. 4 letzter Satz FinStrG grundsätzlich verfallsbedroht. Der Spruchsenat hat jedoch zu Recht die Bestimmung des § 17 Abs. 6 erster Satz FinStrG zur Anwendung gebracht, wonach an die Stelle des Verfalls nach Maßgabe des § 19 FinStrG die Strafe des Wertersatzes tritt, stünde der Verfall zur Bedeutung der Tat oder zu dem den Täter treffenden Vorwurf außer Verhältnis. Kriterium dafür, dass zwingend vom Verfall abzusehen war, war ein Missverhältnis zwischen der Strafe des Verfalls einerseits und der Bedeutung der Tat oder dem den Täter treffenden Vorwurf andererseits. Ergibt sich aus der Gegenüberstellung eines oder beider dieser Gesichtspunkte ein auffallendes Missverhältnis, so

ist vom Verfall abzusehen. Bei dieser Verhältnismäßigkeitsüberprüfung, bei welcher der Wert der Tatgegenstände (ihr gemeiner Wert betrug € 69.280,74) in Relation zur Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages (€ 8.552,31) zu beurteilen war, war bei einer Bewertung der Tatbedeutung festzustellen, dass der strafbestimmende Wertbetrag nur 12,34 Prozent des Warenwertes ausmachte. Der Berufungssenat erachtete daher ebenfalls das Missverhältnis bereits auf Grund der objektiven Verhältnisse als gegeben. Die Judikatur hat dargetan, dass bei einer Relation zwischen strafbestimmenden Wertbetrag und Warenwert von ca. 30 Prozent (VwGH, 26.4.2001, 2000/16/0597), 20 Prozent (VwGH, 24.3.1994, 92/16/0092, 26.6.1996, 95/16/0262) oder rund 18 Prozent (25.6.1992, 91/16/0054) kein Missverhältnis, hingegen bei einer Relation von weniger als einem Zehntel, demnach 10 Prozent (VwGH 25.6.1992, 91/16/0054), ein auffallendes Missverhältnis vorliegt. In seinem Erkenntnis vom 24.3.1994, Zi. 92/16/0092, hat der Verwaltungsgerichtshof dargetan, dass durch die Neuformulierung des § 17 Abs. 6 FinStrG durch das Bundesgesetz BGBI.Nr. 414/1988 von einer starren Zehntelregelung abgegangen wurde. Im vorliegenden Fall nähert sich die Relation zwischen strafbestimmendem Wertbetrag und Warenwert mit 12,34 Prozent jenem Bereich, bei dem auch die bisherige Judikatur von einem Missverhältnis ausgegangen ist.

Gemäß § 19 Abs. 1 lit. c FinStrG ist in den Fällen des § 17 Abs. 6 FinStrG statt auf Verfall auf die Strafe des Wertersatzes zu erkennen. Gemäß Abs. 3 leg.cit. erster Halbsatz entspricht die Höhe des Wertersatzes dem gemeinen Wert, den die dem Verfall unterliegenden Gegenstände im Zeitpunkt der Begehung des Finanzvergehens hatten. Gemäß § 19 Absatz 4 FinStrG ist der Wertersatz allen Personen, die als Täter, andere an der Tat Beteiligte oder Hehler vorsätzlich Finanzvergehen hinsichtlich der dem Verfall unterliegenden Gegenstände begangen haben, anteilmäßig aufzuerlegen. Die Finanzstrafbehörde ließ zu Unrecht den begründeten Verdacht, dass E den Beschuldigten A dazu bestimmt und angewiesen hatte, einen niedrigeren Wert der Verzollung der verfahrensgegenständlichen Armbanduhren anlässlich der am 10. Juni 2005 erfolgten Einreise durch Vorlage von Rechnungen mit einem zu niedrigen Wert zugrunde zu legen, außer Betracht. E kam daher als Bestimmungstäter der Hinterziehung von Eingangsabgaben nach § 35 Abs. 2 FinStrG in Betracht. Sind - wie im vorliegenden Fall - am Finanzvergehen mehrere natürliche Personen beteiligt und wird das Finanzstrafverfahren nicht gegen alle Beteiligten gemeinsam durchgeführt, ist bei Verhängung des Wertersatzes über die zunächst Bestraften auf die weiteren, erst später zur Bestrafung kommenden, bekannten Beteiligten Bedacht zu nehmen (siehe Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz mit Kommentar und Rechtsprechung, 3. Auflage, Linde Verlag, RZ 7 zu § 19 und die dort genannte Rechtsprechung des OGH, 21.12.1963, 10 Os 387/62). Dieses fiktive Miteinbeziehen weiterer (bekannter) Täter erfolgt unabhängig davon, ob es in der Folge tatsächlich zu einem

Schuldspruch oder zur Verhängung einer Wertersatzstrafe hinsichtlich dieser weiteren Personen kommt. Im vorliegenden Fall war daher die Wertersatzstrafe gemäß § 19 Abs. 4 FinStrG anteilmäßig auf den Beschuldigten A und E aufzuteilen.

Bei der Strafbemessung der Wertersatzstrafe war gemäß § 19 Abs. 3 FinStrG vom gemeinen Wert der verfahrensgegenständlichen Uhren in Höhe von € 69.280,74 [Zollwert: € 52.485,41 plus Abgaben: € 10.497,08 = € 62.982,49 plus € 6.298,25 (10 Prozent) Handelsspanne] auszugehen, denn der gemeine Wert berechnet sich in üblicher und höchstgerichtlich anerkannter Judikatur (z.B. VwGH 2001/16/0296, OGH 13 Os 178/86) in der Weise, dass zum Zollwert die Eingangsabgaben addiert und dem so erhaltenen Wert unter Berücksichtigung einer Handelsspanne 10 Prozent hinzu gerechnet werden. Als Basis für die Bemessung der Wertersatzstrafe war beim Beschuldigten A die Hälfte des gemeinen Wertes, demnach ein Betrag von € 34.640,37 zum Ansatz zu bringen.

Zum anderen waren die bei der Bemessung der Geldstrafe angewendeten Strafzumessungsgründe, bei welcher rund 20 Prozent des Strafrahmens ausgeschöpft wurden, auch bei der Zumessung der Wertersatzstrafe anzuwenden (€ 34.640,37 x 20,46 % = € 7.087,42, d.s. rd. € 7.000,00). Gem. § 20 FinStrG war für den Nichteinbringungsfall des Wertersatzes die Ersatzfreiheitsstrafe im Ausmaß von 7 Tagen festzusetzen. Infolge der Herabsetzung der Wertersatzstrafe von € 8.000,00 auf € 7.000,00 war auch die Ersatzfreiheitsstrafe für den Nichteinbringungsfall des Wertersatzes von 8 Tagen auf 7 Tage anzupassen. Es zeigten sich für den Berufungssenat keine Anhaltspunkte, wonach allenfalls die Ersatzfreiheitsstrafe beim Wertersatz durch den Spruchsenat im angefochtenen Erkenntnis im Verhältnis zum Wertersatz, nämlich 1 Tag für € 1000,00 unzutreffend bemessen worden wäre.

Festgehalten wird, dass der Spruch des angefochtenen erstinstanzlichen Erkenntnisses im Sinne des Konkretisierungsgebotes des § 138 Abs. 2 lit. a FinStrG um die Angabe des Verkürzungsbetrages zu ergänzen war.

Aus den dargelegten Erwägungen war den Berufungen teilweise zu entsprechen und spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. April 2008