



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat Linz 10

GZ. FSRV/0111-L/06

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 10 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Andreas Hartl, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Michaela Schmutzer sowie die Laienbeisitzer Mag. Dr. Heinz Schöppl und Kommerzialrat Ing. Günther Pitsch als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen L.S., vertreten durch Mag. Rudolf Fischereder, Steuerberater, 4644 Scharnstein, Jörgenstr. 1, wegen des Finanzvergehens der teils vollendeten, teils versuchten Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs.1, 13, 38 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 16. November 2006 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Linz, vertreten durch Dr. Oliver Schoßwohl, vom 29. September 2006, , nach der am 12. Juni 2008 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten Dr. Oliver Schoßwohl sowie der Schriftführerin Tanja Grottenthaler durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung des Beschuldigten wird Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis im Schulterspruch zur Umsatzsteuer 2002 und Einkommensteuer 2002 sowie hinsichtlich der Qualifikation der gewerbsmäßigen Begehung der Abgabenhinterziehung betreffend Einkommensteuer 2001 aufgehoben und gemäß §§ 136, 157 das Verfahren eingestellt sowie für den nach Teilrechtskraft verbleibenden Schulterspruch betreffend vorsätzlicher Verkürzung der Einkommensteuer 2001 in der Höhe von € 3.307,00 eine Strafneubemessung vorgenommen.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird über den Bw eine Geldstrafe in Höhe von € 1000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 2 Tagen verhängt.

Der Bw. wird mit seiner Strafberufung auf die Strafneubemessung verwiesen.

Die Kosten des erst- und zweitinstanzlichen Verfahrens werden gemäß § 185 Abs.1 lit. a FinStrG mit € 100,00 bestimmt.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 29. September 2006 wurde der Bw. der Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs. 1, 13, 38 Abs.1 FinStrG für schuldig erkannt, weil er in A., sohin im Sprengel des Finanzamtes Linz, als Steuerpflichtiger vorsätzlich durch Verschweigen von Umsätzen und Erlösen in seinen Steuererklärungen, unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung folgender bescheidmäßig festzusetzender Abgaben, und zwar Umsatzsteuer für 2002 in der Höhe von € 1.024,59 und Einkommensteuer für 2001 und 2002 in der Gesamthöhe von € 24.449,84 (2001 € 3.307,20 und 2002 € 21.142,64) bewirkt habe, indem er seine Provisionen nicht vollständig erklärt habe, wobei die Tat im Jahr 2002 beim Versuch geblieben sei und er insgesamt mit der Absicht gehandelt habe, sich durch die wiederkehrende Begehung der Taten eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Er habe hiedurch das Vergehen der teils versuchten, teils vollendeten Abgabenhinterziehung bei gewerbsmäßiger Begehungsweise nach den §§ 33 Abs.1, 13, 38 Abs.1 FinStrG begangen.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG unter Anwendung des § 38 Abs.1 FinStrG, wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 24.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 4 Wochen verhängt.

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

Zur Begründung wurde seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass der finanzstrafrechtlich unbescholtene Bw geschieden sei und ein monatliches Einkommen von ca. € 700,00 beziehe, er eine Schuldenlast von etwa € 400.000,00 zu tragen habe, wobei in einem Ausmaß von € 180.000,00 seine Exgattin als Gläubigerin fungiere.

An Vermögen habe der Bw. einen großen Anteil an der „Alten Lederfabrik“, wobei er sich nach Ansicht des Spruchsenates bei dem Umbau dieses Gebäudes zu einem Hotel finanziell übernommen habe.

Der Bw. habe in seinen Steuererklärungen bis 2001 regelmäßig Provisionseinkünfte als Versicherungsvertreter erklärt, wozu auch noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sowie Einkünfte als Beteiligter an einer Land- und Forstwirtschaft gekommen seien.

Es seien auch regelmäßig Umsatzsteuerjahreserklärungen eingereicht worden. Für das erste Kalendervierteljahr 2001 sei eine Umsatzsteuerzahllast in der Höhe von S 1.600,70 bekannt gegeben worden. Auf das Schreiben vom 25. Mai 2001 sei eine UID Nummer vergeben worden.

Offensichtlich wegen bestehender finanzieller Schwierigkeiten, bedingt durch die Aufteilung des Vermögens mit der in Scheidung lebenden Gattin und wegen Eigenkapitalmangels, habe der Bw. beschlossen, die durch die Firma O.. bezahlten Provisionen nicht der Besteuerung zu unterwerfen und die Umsatzsteuer aus Vermietung und Verpachtung nicht zu entrichten.

In der Jahressteuererklärung für das Jahr 2001, eingereicht am 5. Mai 2003 seien die Provisionen aus Versicherungsvertretung korrekt erklärt worden, ebenso die sonstigen Umsätze, zudem sei auch eine Umsatzsteuerrestschuld ausgewiesen worden. Die Einkommensteuererklärung weise auch positive und negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf. Zu einer Veranlagung sei es deswegen nicht gekommen, da der Bw. vom Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes Gmunden in den Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes Linz übersiedelt sei, sodass eine Neuaufnahme notwendig geworden sei und entsprechende Erhebungen durch den abgabenrechtlichen Erhebungsdienst einzuleiten gewesen seien.

Noch bevor die Erhebungen beginnen konnten, sei das Finanzamt vom Landesgendarmeriekommando für Oberösterreich, Kriminalabteilung verständigt worden, dass gegen O.P. strafrechtliche Erhebungen geführt werden, des Inhalts, dass er verdächtig sei, in den Jahren 2001 und 2002 im Rahmen von Daytrading mehr als 200 Investoren um ca. 5,5 Mio Euro geschädigt zu haben. Die Geschäftstätigkeit sei über die in London gegründete O. mit Niederlassung in B., geführt worden, wobei der Bw. folgende Provisionen ausbezahlt erhalten habe:

Am 8. Oktober 2001 6.800 englische Pfund, am 5. Juni 2002 € 50.000,00 und am 6. Oktober 2002 € 50.000,00.

Die Überweisungen seien auf das Konto der S.Bank, Konto Nr. 0 erfolgt, eine Behebung des Geldes sei mittels von der spanischen Bank ausgestellter Bankomatkarde bei jedem österreichischen Bankomaten möglich gewesen.

Der Bw. habe dadurch, dass er diese Provisionen und die Umsätze aus Vermietung und Verpachtung nicht erklärt habe, ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zu verletzen, welche die Abgabenverkürzung bewirkt habe (2001) bzw. bewirken sollte (2002). Der Bw. habe dabei mit der Absicht gehandelt, sich durch das wiederkehrende Verschweigen der Umsätze und Erlöse eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Der objektive Sachverhalt ergebe sich aus der Aktenlage, wobei unstrittig sei, dass in der für das Jahr 2001 eingereichten Jahressteuererklärung die Provisionen von der Firma O. nicht erklärt worden seien. Die Bezahlung der Provisionen sei erst im Zuge der Erhebungen bekannt geworden, wobei die Behebung über Bankomatkarde in Österreich durch den Bw. im Rahmen der Spruchsenatsverhandlung zugestanden worden sei.

Die Absicht, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahmen zu verschaffen, sei darin zu sehen, dass Provisionen von einer englischen Bank an eine spanische Bank überwiesen wurden und der Bw. mittels Bankomatkarde das Geld auf Grund dieses verschwiegenen Geldflusses „spurlos“ in Österreich beheben konnte.

Aus der Erörterung zu den zuvor eingereichten korrekten Steuererklärungen habe sich ergeben, dass der Bw. grundsätzlich engen Kontakt zu seinem Steuerberater gehalten habe, sonst wäre nicht für das erste Kalendervierteljahr 2001 fristgerecht eine richtige Umsatzsteuervoranmeldung mit einer Zahllast eingereicht worden.

Erst auf Grund der Erhebungen des Landesgendarmeriekommmandos sei eine berichtigte, die Provisionen beinhaltende Steuererklärung eingereicht worden.

Zur Prüfung der Frage, ob eine Selbstanzeige nach § 29 FinStrG vorliege, sei festzustellen, dass eine Selbstanzeige nach § 29 Abs.3 FinStrG keine strafbefreiende Wirkung haben könne, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger auch bekannt gewesen sei.

Der Umstand, dass dies dem Anzeiger auch bekannt war, ergebe sich aus der Offenlegung des Bw. über seine Provisionsbezüge im Zuge der Einvernahme durch die Kriminalabteilung. Dadurch sei von einer (zumindest teilweise, weil die Umsatzsteuerzahllast für die Umsätze aus Vermietung und Verpachtung nicht Gegenstand der Vernehmung gewesen seien) Tatentdeckung auszugehen. Aus dem Umstand der organisierten banktechnischen Buchung

und der beleglosen Behebung könne von einer Deliktseinheit ausgegangen und ein Fortsetzungszusammenhang bejaht werden.

Für das Vorliegen eines Fortsetzungszusammenhangs sei nämlich entscheidend, dass die einzelnen Tathandlungen von einem einheitlichen Willensentschluss getragen werden (VwGH 94/16/0143, 6. Oktober 1994, 91/13/0021, 4. September 1992).

Bei einem fortgesetzten Delikt sei erst mit Abschluss der letzten Teilhandlung und des darauf erlassenen Steuerbescheides von einer Vollendung der Tat auszugehen, sodass zuvor die Entwicklungsstufe des Versuches bestehe (Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz, Band I, Rz. 7 zu § 31).

Für das Jahr 2002 sei – entgegen der Rechtsansicht des Verteidigers- keine straflose Vorbereitungshandlung anzunehmen, die Tat habe lediglich bereits im Versuchsstadum ihr Ende gefunden. Auch der Einwand, dass die Finanzbehörde von der Tat keine Kenntnis gehabt habe und damit keine Tatentdeckung vorliege, ziele ins Leere, da als Entdecker der Tat nicht nur die Finanzstrafbehörden, sondern auch die in den §§ 80 und 81 FinStrG genannten Behörden in Betracht kämen. Der gegenständliche Fall sei somit so zu sehen, als ob die Finanzbehörde bereits Kenntnis von der Abgabenhinterziehung gehabt habe, als die Jahressteuererklärung 2002 eingereicht worden sei.

Die Umsatzsteuerzahllast für das Jahr 2002 sei als offene Restschuld ausgewiesen worden. Eine strafbefreiende Selbstanzeige liege dazu nicht vor, da eine Entrichtung im Sinne des § 29 Abs.2 FinStrG unterblieben sei.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd die unwirksame Selbstanzeige, das Teilgeständnis, die bisherige Unbescholtenseit und den Umstand, dass es für das Jahr 2002 beim Versuch geblieben war, als erschwerend hingegen die Tatwiederholung.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 16. November 2007

Mit der Berufung wird das Erkenntnis des Spruchsenates sowohl dem Grund als auch der Höhe nach angefochten und zur Begründung ausgeführt, dass sie sich gegen die Einbeziehung der Umsatzsteuer für das Jahr 2002 in die Strafbemessung, die Wertung der Tat im Jahr 2002 als Versuch, die Wertung der Taten als gewerbsmäßig und fortgesetzt sowie gegen die Strafhöhe richte.

Es werde beantragt, die Differenz in der Umsatzsteuerjahreserklärung in Höhe von € 1.024,84 sowie die Einkommensteuer 2002 in der Höhe von € 21.142,64 aus der Strafbemessung herauszunehmen sowie in eventu die Steuerbemessung (da kann nur Strafbemessung von der

verkürzten Steuer gemeint sein) deutlich zu reduzieren auf 30 % des strafbestimmenden Wertbetrages.

Zur Begründung führt der Verteidiger aus, dass zugestanden werde, dass die Selbstanzeige für Einkommensteuer 2001 zu spät erstattet worden sei, da die Berichtigung nach Ermittlungsbeginn stattgefunden habe. Der Bw. habe jedoch nur bedingt vorsätzlich gehandelt, aber keine Hinterziehung geplant. Sonst hätte er wohl sofort nach Vernehmung durch die Gendarmerie eine berichtigte Steuererklärung abgeben. Die Korrektur sei jedoch erst nach Belehrung durch den Erhebungsdienst am 7. Jänner 2004 erfolgt.

Zur Umsatzsteuer 2002 sei anzumerken, dass es sich bei dieser Differenz zwischen Umsatzsteuervoranmeldungen und Jahreserklärung um Umsätze aus der Vermietung in Scharnstein handle und dies in keinem Zusammenhang mit den vom Landesgendarmeriekommando den Finanzbehörden gemeldeten – ust-freien – Provisionen stehe.

Der Berichtigung in der Jahreserklärung komme somit strafbefreiende Wirkung zu. Im Übrigen handle es sich dabei um eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 FinStrG und nicht um eine Abgabenhinterziehung nach § 33 1.c. Es seien lediglich die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Umsätze aus Vermietung nicht geleistet worden. Die Ordnungswidrigkeit sei mit Abgabe der richtigen Umsatzsteuererklärung aufgehoben worden. Eine Ermittlung der Behörde betreffend die Vermietung habe nicht stattgefunden. In der Begründung des angefochtenen Erkenntnisses werde dem Bw. vorgeworfen, er habe wegen Geldschwierigkeiten beschlossen, keine Umsatzsteuer abzuführen. Beim Finanzamt Gmunden sei jedoch aktenkundig gewesen, dass weiterhin Umsatzsteuer abzuführen sei (keine Löschung des U-Signales). Schon daraus ergebe sich, dass die Umsatzsteuer spätestens mit der Jahreserklärung hätte nach berechnet werden müssen.

Zur versuchten Verkürzung der Einkommensteuer 2002 werfe die Finanzbehörde dem Bw. vor durch Nichterklärung von Provisionseinkünften eine Abgabenhinterziehung in der Höhe von € 21.142,64 versucht zu haben. Als objektives Merkmal des Versuches sehe die Finanzbehörde scheinbar die Tatsache, dass die Provisionen von dem spanischen Konto mittels Bankomatkarde abgehoben werden konnten. Es wäre damit nicht mehr nötig gewesen nach Spanien zu reisen, um zu dem Geld zu kommen. Dabei werde jedoch übersehen, dass Spanien bereits im Jahr 1991 dem Schengener Abkommen beigetreten sei und, dass seit 1995 keine Grenzkontrollen mehr durchgeführt würden. Daher gebe es keinen Nachweis für eine Einreise nach Spanien, wohingegen eine Bankomatabhebung in Österreich sehr wohl im

Rahmen einer Kontoöffnung überprüfbar sei. Hätte der Bw. daher vorgehabt das Geld an der Finanz vorbei zu „schwindeln“, so hätte er anders handeln müssen.

Die Frage, warum der Provisionsgeldtransfer von England nach Marbella gegangen sei, habe die Finanzbehörde nicht gestellt. Es sei bekannt, dass gegen den Provisionsauszahler, Herrn O.P., Vorerhebungen wegen Betrugsverdachtes in der Höhe von € 5,5 Mio laufen, es sei daher eher anzunehmen, dass es in seinem Interesse gelegen sei in Österreich möglichst wenig in Erscheinung zu treten. Tatsache sei, dass nicht der Bw. diese Vorgangsweise der Geldüberweisung vorgeschlagen habe.

Die nicht nachvollziehbaren Vermutungen des Senates zum Komplex „Fabrik“ seien unzutreffend. Zugestanden werde lediglich eine Beteiligung an der Liegenschaft als Eigentümer in den Jahren 2002 und 2003, es sei jedoch falsch, dass dieser Komplex in ein Hotel umgebaut werden sollte, von vornherein stand die spätere Nutzung für Büros und Einzelhandelsgeschäfte fest.

Die vom Spruchsenat zu einer Deliktseinheit zitierten Entscheidungen sprechen im wesentlichen über Verjährungen ab, also immer über Delikte, die in der Vergangenheit begangen und abgeschlossen worden seien. Im vorliegenden Fall gehe es jedoch um eine Tat, die noch gar nicht begangen worden sei. Für das Jahr 2002 liege weder objektiv noch subjektiv eine Tatbegehung vor. Im Erkenntnis des VwGH 91/13/0021 werde festgehalten, dass für einen Fortsetzungszusammenhang nicht nur die Gleichartigkeit der Verübung erforderlich sei, sondern auch, dass sie die einzelnen Akte als Teilhandlung eines Gesamtkonzeptes darstellten. Der geforderte Gesamtversatz liege nur dann vor, wenn sich der Täter einen zahlen- und mengenmäßigen Erfolg vorstelle (Leitner, Handbuch, S 113).

Das würde bedeuten, dass auch für Provisionen, die in den Jahren 2007 und folgende auf dieses Konto in M. überwiesen werden, von einer versuchten Steuerhinterziehung wegen Deliktseinheit ausgegangen werden müsste.

Wenn Taten in der Vergangenheit begangen und im Zuge einer Prüfung entdeckt worden seien und dann Verjährung eingewendet werde, so sei dies eine andere Situation.

Nicht zuletzt sei darauf verwiesen, dass der OGH in seinem Urteil vom 22.11.2005, 14 Os 116/05 y von der Rechtsfigur des fortgesetzten Deliktes abgegangen sei.

Es werde zudem darauf Wert gelegt, dass das Vorliegen einer Selbstanzeige immer bestritten worden sei. In der Vorlage des Finanzamtes Linz an den Spruchsenat sei mit der zu spät gekommenen Selbstanzeige argumentiert worden. Der Verteidiger habe dazu am 22. September 2006 an den Vorsitzenden des Spruchsenates geschrieben, dass nach seinem

Dafürhalten die fristgerechte und erstmalige Abgabe einer Einkommensteuererklärung keine Selbstanzeige darstelle. Deshalb seien Vorerhebungen auch nicht schädlich. Es sei auch nie eingewendet worden, dass die Behörden von der Tat keine Kenntnis hätten. Es sei lediglich behauptet worden, dass diese Kenntnis ohne rechtliche Konsequenz sei, dass man der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht fristgerecht nachgekommen sei.

Die Tat werde für 2002 als Versuch gewertet, aber auch zum Versuch gehöre eine objektive Tat und ein subjektives Wollen. Ein Versuch könne sich nur darin manifestieren, dass falsche Steuererklärungen abgegeben wurden, bzw. müsse es möglich sein vom Versuch zurückzutreten. Zum Zeitpunkt der Ermittlung durch die Behörde sei noch keine objektive Handlung gesetzt worden. Es seien keine lückenhafte Aufzeichnungen geführt worden und keine zu berichtigenden Erklärungen abgegeben worden.

In der mündlichen Verhandlung sei auch gefragt worden, warum für das Jahr 2002 keine erhöhte Einkommensteuervorauszahlung beantragt worden sei. Aus § 45 EStG sei keine diesbezügliche Verpflichtung des Steuerpflichtigen ableitbar.

Da die zweite Tranche der Provision erst am 6. Oktober überwiesen worden sei, wäre eine Anpassung der Vorauszahlung ohnedies zu spät gekommen.

Sollte die Behörde dennoch zu einer anderen Erkenntnis bei der Beurteilung des Vorliegens eines Versuches kommen, so sei der Bw. doch rechtzeitig und damit strafbefreiend vom unbeendeten Versuch zurückgetreten. Verfolgungshandlungen seien für das Jahr 2002 nur durch das Landesgendarmeriekommando vorgenommen worden. Die Nachschau nach § 144 BAO erfolgte laut Aktenvermerk vom 10.12.2003 nur für das Jahr 2001. Eine Verfolgungshandlung sei weder durch ein Gericht, noch durch eine Finanzstrafbehörde und auch nicht durch ein Organ im Sinne des § 89/2 FinStrG erfolgt. Es liege demnach kein Ausschließungsgrund nach § 14/2 1c FinStrG vor. Die Aufgabe des Versuches stelle diesen jedenfalls straffrei.

Sollten die Finanzbehörden einwenden, dass ein Versuch schon dann vorliege, wenn die richtige Steuererklärung nicht bis zum Abgabetermin (derzeit 15. April des Folgejahres) eingereicht werde, unabhängig von vorhandenen Quotenvereinbarungen mit den Steuerberatern, so müsse doch klar gestellt werden, dass der Bw. der Meinung gewesen sei, wenn er die Erklärungen innerhalb der Quotenfrist einreiche, so habe er seine Offenlegungspflicht erfüllt. Die Steuererklärung 2002 sei am 30. April 2004 innerhalb der Quotenfrist persönlich beim Finanzamt Linz abgegeben worden. Ein subjektives Element des Versuches fehle auch hier.

Trotz der zuerkannten mildernden Umstände und der nicht bestrittenen Einkommen- und Vermögensverhältnisse des Bw. (es werde darauf hingewiesen, dass er keine Anteile an der Lederfabrik mehr halte) sei die Strafe mit € 24.000,00 angesetzt worden.

Bei dieser Strafhöhe sei offensichtlich, dass die Geldstrafe nicht bezahlt werden könne, also gezwungenermaßen eine Freiheitsstrafe abzubüßen wäre.

Da kein fortgesetztes Delikt, also keine gewerbliche Begehung vorliege, sei der einzige Erschwerungsgrund weggefallen. Als Milderungsgrund komme hinzu, dass die Tat nur bedingt vorsätzlich begangen worden sei. Der Bw. hoffe auf eine positive Erledigung seiner Berufung.

Zur Entscheidung 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.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Absatz 1 oder 2 bewirkt, 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 nicht festgesetzt werden konnten.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung der Rechtsmittelentscheidung ihre Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu setzen.

Unbestritten hat der Bw. am 3. Mai 2003 eine unrichtige Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 eingereicht, die zu einer zu niedrigen Abgabenfestsetzung vom 8. Mai 2003 geführt hat.

Nach einem Bericht des Landesgendarmeriekommmandos für Oberösterreich hat der Bw. im Jahr 2001 von der O. eine Provision in der Höhe von umgerechnet S 151.765,00 erhalten.

Diese Provisionszahlung wurden erst nach Entdeckung der Tat in eine berichtigte Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 aufgenommen, die am 12. Jänner 2004 beim Finanzamt Linz eingebracht wurde.

Zu diesem Faktum wurde keine Schuldberufung erhoben, es ist daher diesbezüglich Teilrechtskraft eingetreten. Der Bw. hat sich auch in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat zu diesem Faktum schuldig bekannt und um die Verhängung einer möglichst geringen Geldstrafe ersucht.

Nach der Anzeige des Landesgendarmeriekommandos für Oberösterreich wurden weiters am 5. Juni 2002 € 50.000,00 und am 6. Oktober 2002 weitere € 50.000,00 auf das Konto bei der S.Bank, Konto Nr. 0 überwiesen.

Für das Jahr 2002 ist am 30. April 2004 eine am 29. April 2004 von dem Bw. persönlich unterfertigte Einkommensteuererklärung beim Finanzamt eingelangt, in der die verfahrensgegenständlichen Provisionen erfasst waren. Die Quotenfrist des steuerlichen Vertreters war der 5. April 2004 mit einer Nachfrist bis 29. April 2004.

Gemäß § 13 Abs. 1 FinStrG gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und für jede Beteiligung an einem Versuch.

Nach § 13 Abs. 2 FinStrG ist die Tat versucht, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen oder einen anderen dazu zu bestimmen durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt.

Nach den Ausführungen auf Seite 7 und 8 des angefochtenen Erkenntnisses ist der Spruchsenat von einer Tateinheit ausgegangen und hat unterstellt, dass betreffend Verkürzung der Einkommensteuer 2002 ein Versuch vorliege.

Bei einem steuerlich Erfassten liegt ein Versuch vor, wenn eine unrichtige Erklärung eingereicht wird und die Tat vor Durchführung der Veranlagung entdeckt wird oder, wenn die Einreichung einer Erklärung unterlassen wird.

Strafbar ist nicht eine bloße Gesinnung, sondern erst die daraus entspringende Tat.

Die unrichtige Führung von Büchern und Aufzeichnungen bzw. die mangelnde Versorgung des Steuerberaters mit Unterlagen ist bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben als straflose Vorbereitungshandlung in Bezug auf die Abgabenhinterziehung zu sehen (OGH 22.11.1979, 12 Os 93/79).

Die unrichtige Führung von Büchern und Aufzeichnungen ist bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben selbst bei Vorliegen der subjektiven Voraussetzungen nicht als versuchte Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs.1 FinStrG zu beurteilen, es handelt sich dabei noch um keine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung (§13 Abs. 2 FinStrG), sondern es bedarf zur Vollendung noch weiterer manipulativer Etappen, wie insbesondere der Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung (OGH 1.10. 1998, 15 Os 87/98).

Für eine Versuchshandlung ist es entscheidend, ob eine tatnahe Ausführungshandlung gesetzt wurde, von der es nicht unmöglich war, dass sie den in Aussicht genommenen Erfolg, die Abgabenverkürzung, herbeiführen wird (VwGH 12.11.1985, 85/14/0119).

Unstrittig ist in diesem Punkt lediglich, dass der Bw. im Jahr 2002 Provisionen von der O. erhalten hat. Der Erhalt der Provisionen und deren Höhe war der Finanzverwaltung bereits Ende September 2003 bekannt, wobei die Frist zur Einreichung der Einkommensteuerjahreserklärung für das Jahr 2002 bis 29. April 2004 offen stand.

Auch wenn der Bw. ursprünglich vorgehabt habe, diese Provisionen nicht in seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 aufzunehmen, so war ihm doch bereits mit seiner Einvernahme bei dem Landesgendarmeriekommando für Oberösterreich und den Erhebungshandlungen der Abgabenbehörde klar, dass dieses allfällige Vorhaben nicht zu einem Erfolg der Abgabenersparnis führen würde. Mangels Tat liegt keine Tatentdeckung vor. Da aber der Behörde der Provisionsbezug bekannt war, konnte der Bw. auch nicht mehr davon ausgehen, dass er durch Verschweigen der Provisionen in einer Jahreserklärung eine Verkürzung bewirken könnte. Eine der Ausführung der Tat unmittelbar vorangehende Handlung (durch Erstellung oder Einreichung unrichtiger Erklärungen) ist nicht gegeben. Selbst Feststellungen, dass unrichtige Bücher oder Aufzeichnungen geführt wurden, sind nicht getroffen worden. Ein allenfalls bestanden habender (aus der Aktenlage allerdings nicht verifizierbarer) Vorsatz hat somit nicht zu einer Verwirklichung des objektiven Tatbestandes geführt, da innerhalb offener Frist eine richtige Jahreserklärung eingebracht wurde.

Es war daher in diesem Punkt mit Verfahrenseinstellung vorzugehen.

Die ebenfalls am 30. April 2004 eingereichte Umsatzsteuerjahreserklärung 2002 weist einen Differenzbetrag zu der mittels Umsatzsteuervoranmeldung bekannt gegebenen Umsatzsteuer in der Höhe von € 1.024,59 aus. Dieser Betrag war zuvor nicht in den entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen des Jahres 2002 erklärt und zu den jeweiligen Monatsfälligkeiten entrichtet worden. Aus der Aktenlage ergibt sich kein Hinweis, dass der in der Jahreserklärung einbekannte Nachzahlungsbetrag unrichtig sei. Demnach liegt diesbezüglich kein Delikt der versuchten Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 2002 vor, da keine unrichtige Jahressteuererklärung eingereicht wurde.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweit folgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Bei dieser Fallkonstellation wäre daher folglich zu prüfen gewesen, ob ein Delikt der wissentlichen Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen durch Nichtabgabe entsprechender Voranmeldungen nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG oder das Vergehen der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG vorliegt. Da jedoch ausschließlich von der Finanzstrafbehörde erster Instanz der Gegenstand des Verfahrens bestimmt werden kann und eine Verkürzung der Umsatzsteuer im Voranmeldungsstadium niemals Sache dieses Finanzstrafverfahrens war, sind die Ausführungen im Erkenntnis zu einer allfälligen Tatentdeckung im Zusammenhang mit Erhebungen sowie zur Verneinung einer strafbefreienden Selbstanzeige gänzlich irrelevant. Es war lediglich zu prüfen, ob die versuchte Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 2002 in objektiver und subjektiver Hinsicht gegeben ist, was bereits mangels Vorliegens der objektiven Tatseite zu verneinen ist, weswegen in diesem Punkt mit einer Verfahrenseinstellung vorzugehen war.

Gemäß § 38 Abs. 1 FinStrG ist mit Geldstrafe bis zum Dreifachen des Betrages, nach dem sich sonst die Strafandrohung richtet, ist zu bestrafen, a) wer einen Schmuggel, eine Abgabenhinterziehung oder eine Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben oder eine Abgabenhehlerei nach § 37 Abs. 1 begeht, wobei es ihm darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (gewerbsmäßige Begehung).

Es verbleibt zu prüfen, ob es dem Bw. darauf angekommen ist, sich durch eine wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen. Zur Annahme der Gewerbsmäßigkeit genügt nach Lehre und Rechtsprechung auch eine einzige Tat, sofern darin die erwähnte Absicht zum Ausdruck kommt.

Als Kriterium bei der Beurteilung ist das Gesamtverhalten des Täters heranzuziehen, weshalb die Frage der Gewerbsmäßigkeit nicht nur aus der Begehungsart der Tat selbst, sondern auch aus den persönlichen Verhältnissen des Täters insbesondere aber auch aus den Begleitumständen des Falles heraus beantwortet werden muss (OGH 12.5.1977, Os 46/77). Bei gewerbsmäßiger Begehung wird immer ein höherer Organisationsgrad vorhanden sein, sodass die erhöhte Strafbarkeit letztlich auch ein wirksames Bekämpfungsinstrument gegen organisierte Steuerkriminalität sein soll.

Auch in diesem Punkt teilt der Berufungssenat nicht die Ansicht der Finanzstrafbehörde erster Instanz. Es mag zwar zutreffen, dass der Geldfluss auf den ersten Blick ungewöhnlich erscheint, da aber einerseits ein ursächlicher Zusammenhang mit den Interessen des Provisionsgebers nicht auszuschließen ist und andererseits Finanztransaktionen über Bankomatbehebungen durchaus nachvollziehbar sind, vermeint der Berufungssenat bei einer Gesamtbetrachtung des deliktischen Handelns des Bw., keine über das übliche Ausmaß einer

Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG hinausgehende kriminelle Energie oder Organisation festzustellen, die für die Annahme der Gewerbsmäßigkeit spräche.

Dass nicht alle Provisionszahlungen Eingang in die entsprechenden Steuererklärungen finden, stellt eine häufig auftretende Form einer Steuerhinterziehung dar. In Anbetracht des Umstandes, dass letztlich lediglich eine einzige Zahlung zu einer Abgabenverkürzung geführt hat, ist der Senat zur Ansicht gelangt, dass mit einer Bestrafung im Rahmen der Möglichkeiten des § 33 Abs. 5 FinStrG das Auslangen gefunden werden kann.

Entsprechend der Bestimmung des § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen sind und bei der Bemessung der Geldstrafe auf die persönlichen Verhältnisse und auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters Rücksicht zu nehmen ist. Der Bw. hat in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat sein monatliches Einkommen aus einer Tätigkeit als Hausmeister mit € 700,00 bezeichnet, seiner privaten Schulden mit € 500.000,00 angegeben und Zahlungsverpflichtungen aus einem gerichtlichen Strafverfahren mit € 400.000,00 einbekannt.

Zutreffend wurde bei der Strafbemessung durch den Spruchsenat die inhaltlich geständige Rechtfertigung des Bw. und seine finanzstrafbehördliche Unbescholtenheit als mildernd gewertet. Nach Teileinstellung liegt kein erschwerender Umstand vor. In dem erstinstanzlichen Erkenntnis wurde zudem übersehen, dass bereits am 27. Jänner 2006 eine vollständige Schadensgutmachung vorlag.

Dieser weitere wichtige Milderungsgrund war zu Gunsten des Bw. bei der Strafnueubemessung durch den Berufungssenat mit einzubeziehen. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass lediglich die Nichterfassung einer einzigen Provisionszahlung zu einer Abgabenverkürzung geführt hat und des Vorliegens von drei Milderungsgründen erscheint die aus dem Spruch ersichtliche verminderte Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe tat- und schuldangemessen.

Gemäß § 185 Abs. 1 FinStrG umfassen die vom Bestraften zu ersetzenen Kosten a) einen Pauschalbetrag als Beitrag zu den Kosten des Finanzstrafverfahrens (Pauschalkostenbeitrag); dieser Beitrag ist mit 10 v. H. der verhängten Geldstrafe zu bemessen; bei Freiheitsstrafen ist der Beitrag für einen Tag Freiheitsstrafe mit 3,63 Euro zu bemessen; der Pauschalbetrag darf 363 Euro nicht übersteigen.

Der Kostenausspruch war demnach auf € 100,00 herabzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 12. Juni 2008