

GZn. FSRV/0076-L/05, FSRV/0008-L/06

## 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 Dr. Günther Litschauer und Dr. Karl Penninger als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen F, vertreten durch Mag. Erich Halbartschlager, Wirtschaftstreuhänder, bzw. durch die Mag. Erich Halbartschlager Steuerberatung GmbH, beide 4400 Steyr, Stelzhamerstraße 1A, wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs.1 FinStrG des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufungen der Beschuldigten vom 6. September 2005 und des Amtsbeauftragten vom 13. September 2005 gegen das Erkenntnis eines Spruchsenates beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 31. März 2005, StrNr. 51/1998/50041-001, nach der am 4. April 2006 in Anwesenheit der Beschuldigten und ihres Verteidigers Mag. Erich Halbartschlager, des Amtsbeauftragten OR Dr. Dieter Baumgartner sowie der Schriftührerin Klaudia Sibertschnig durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

**I. Der Berufung der *Beschuldigten* wird **teilweise Folge** gegeben und die bekämpfte, im Übrigen unverändert bleibende erstinstanzliche Entscheidung in ihrem Ausspruch über Schuld und Strafe dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:**

**I.a.** F ist schuldig, sie hat als Abgabepflichtige im Amtsbereich des Finanzamtes Steyr (nunmehr: Kirchdorf Perg Steyr) in den Jahren 1992 bis 1997 vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 1990 bis 1996 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von ATS 265.149,-- (1990 ATS 29.154,-- + 1991 ATS 54.026,-- + 1992 ATS 40.994,-- + 1993 ATS 38.139,-- + 1994 ATS 76.229,-- + 1995 ATS 20.725,-- + 1996 ATS 5.882,--), betreffend die Veranlagungsjahre 1990, 1991 und 1995 an Einkommensteuer in Höhe von ATS 12.472,-- (1990 ATS 3.27,-- + 1991 ATS 7.777,-- + 1995 ATS 1.168,--), betreffend die Veranlagungsjahre 1990 und 1991 an Gewerbesteuer in Höhe von ATS 14.387,-- (1990 ATS 3.608,-- + 1991 ATS 10.779,--), sowie betreffend die Veranlagungsjahre 1990 und 1991 an Alkoholabgabe in Höhe von ATS 33.616,-- (1990 ATS 11.782,-- + 1991 ATS 21.834,--) bewirkt, indem sie Einkäufe, Umsätze und Einnahmen bezüglich Alkoholika in ihrem gastgewerblichen Betrieb teilweise nicht in ihr steuerliches Rechenwerk aufgenommen hat, wodurch die obgenannten bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben in angeführter Höhe zu niedrig festgesetzt worden sind.

F hat hiedurch eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG begangen, weshalb über sie gemäß § 33 Abs.5 iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

**€ 5.000,--**

(in Worten: Euro fünftausend)

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

**vier Wochen**

verhängt wird.

**I.b.** Das gegen F beim Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr unter der StrNr. 51/1998/50041-001 wegen des Verdachtes, sie habe überdies betreffend die Veranlagungsjahre 1992 bis 1994, 1996 Einkommensteuern, betreffend die Veranlagungsjahre 1992 bis 1996 Gewerbesteuern und Abgaben von alkoholischen Getränken hinterzogen, indem sie sie Einkäufe, Umsätze und Einnahmen bezüglich Alkoholika in ihrem gastgewerblichen Betrieb teilweise nicht in ihr steuerliches Rechenwerk aufgenommen habe, anhängige Finanzstrafverfahren wird gemäß §§ 82 Abs.3 lit.c 1. Alt., 136, 157 FinStrG eingestellt.

**II.** Im Übrigen wird die Berufung der *Beschuldigten* als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Beginn 1. Februar 1990 pachtete die Beschuldigte F von ihrer Mutter JF einen Barbetrieb „Cafè-Pub“ mit Standort in W; mit Übergabsvertrag vom 1. Oktober 1993 übernahm sie diesen auch in ihr Eigentum (Veranlagungsakt des Finanzamtes Steyr, nunmehr Kirchdorf Perg Steyr, betreffend die Beschuldigte, StNr. 200/7451, Dauerakt).

Einen wesentlichen Teil ihrer Waren für den Betrieb, aber auch für eigene Zwecke wollte die Beschuldigte dazu von der S AG beziehen. Dabei gelangte ihr spätestens bereits im Jahre 1990 zur Kenntnis, dass die S AG – offenbar als verkaufsfördernde Maßnahme – ihren Kunden die Möglichkeit eröffnete, für einen Teil der Einkäufe, welche in die Buchhaltung des Kunden aufgenommen werden sollte, eigene Rechnungen zu erhalten, jenen Teil der Einkäufe, nämlich diejenigen Waren, welche in der Folge unversteuert weiterveräußert werden sollten, über die Konten „9803 S-Mitarbeiter“ bzw. „9804 diverse Kunden auswärts“ zu verrechnen, sodass bei allfälligen Anfragen oder Erhebungen des Fiskus über die von den Kunden getätigten Einkäufe diese speziellen Einkäufe nicht offengelegt werden würden. F nahm – wie andere Gastwirte bzw. Lokalbesitzer auch – die gebotene Gelegenheit wahr und entschied sich, einen Teil der für den Betrieb benötigten Alkoholika in Hinkunft unter Verwendung dieser Verrechnungsmethode zu beziehen, damit sie diese nicht in ihr steuerliches Rechenwerk aufnehmen müsste und „schwarz“ verkaufen könnte – was auch geschehen ist (siehe unten).

Nachdem sie einen Betriebsprüfer des Finanzamtes Steyr, HW, dafür gewonnen hatte, für sie „im Pfusch“ die Aufgabe eines Steuerberaters zu übernehmen, zog sie mit Schriftsatz vom 22. Februar 1992 die Vollmacht für ihren ursprünglichen Steuerberater mit Berufsbefugnis zurück (obgenannter Veranlagungsakt, Dauerakt).

In den vom nunmehrigen Steuerberater ohne Berufsbefugnis nach ihren Angaben erstellten Abgabenerklärungen für das Veranlagungsjahr 1990 fehlte der Ankauf und Verkauf der auf diese Weise von der S AG gelieferten Alkoholika, sodass Erlöse im Ausmaß von netto ATS 145.768,05 + 20 %ige Umsatzsteuer in Höhe von ATS 29.154,-- gegenüber der Abgabenbehörde verheimlicht wurden, nachdem sie bereits zuvor während des Jahres in den diesbezüglichen Umsatzsteuervorauszahlungen bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen nicht offengelegt worden waren. Am 17. April 1992 wurden die unrichtigen Steuererklärungen beim Finanzamt eingereicht und am 26. Mai 1992 auch antragsgemäß verbucht, sodass für das Veranlagungsjahr 1990 die Umsatzsteuer mit ATS 29.154,--, die Einkommensteuer mit ATS 3.527,--, die Gewerbesteuer mit ATS 3.608,--, sowie die Abgabe von alkoholischen Getränken mit ATS 11.782,-- zu niedrig festgesetzt wurden (Veranlagungsakt, Veranlagung 1990, Berufungsentscheidung vom 18. September 2003, GZ. RV/0457-L/02, weitere Berechnung siehe unten).

In den vom Steuerberater ohne Berufsbefugnis nach ihren Angaben erstellten Abgabenerklärungen für das Veranlagungsjahr 1991 fehlte der Ankauf und Verkauf der auf diese Weise von der S AG gelieferten Alkoholika, sodass Erlöse im Ausmaß von netto ATS

270.130,08 + 20 %ige Umsatzsteuer in Höhe von ATS 54.026,-- gegenüber der Abgabenbehörde verheimlicht wurden, nachdem sie bereits zuvor während des Jahres in den diesbezüglichen Umsatzsteuervorauszahlungen bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen nicht offengelegt worden waren. Am 9. September 1992 wurden die unrichtigen Steuererklärungen beim Finanzamt eingereicht und am 25. September 1992 auch antragsgemäß verbucht, sodass für das Veranlagungsjahr 1991 die Umsatzsteuer mit ATS 54.026,-- die Einkommensteuer mit ATS 7.777,--, die Gewerbesteuer mit ATS 10.779,--, sowie die Abgabe von alkoholischen Getränken mit ATS 21.834,-- zu niedrig festgesetzt wurden (Veranlagungsakt, Veranlagung 1991, Berufungsentscheidung vom 18. September 2003, GZ. RV/0457-L/02, weitere Berechnung siehe unten).

In den vom Steuerberater ohne Berufsbefugnis nach ihren Angaben erstellten Abgabenerklärungen für das Veranlagungsjahr 1992 fehlte der Ankauf und Verkauf der auf diese Weise von der S AG gelieferten Alkoholika, sodass Erlöse im Ausmaß von netto ATS 204.971,46 + 20 %ige Umsatzsteuer in Höhe von ATS 40.994,-- gegenüber der Abgabenbehörde verheimlicht wurden, nachdem sie bereits zuvor während des Jahres in den diesbezüglichen Umsatzsteuervorauszahlungen bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen nicht offengelegt worden waren. Am 29. September 1993 wurden die unrichtigen Steuererklärungen beim Finanzamt eingereicht und am 1. Oktober 1993 auch antragsgemäß verbucht, sodass für das Veranlagungsjahr 1992 die Umsatzsteuer mit ATS 40.994,-- zu niedrig festgesetzt wurde. Die Erlösverheimlichung hatte auf die Vorschreibung von Einkommen- und Gewerbesteuer, sowie auf die Alkoholabgabe keinen Einfluss (Veranlagungsakt, Veranlagung 1992, Berufungsentscheidung vom 18. September 2003, GZ. RV/0457-L/02, weitere Berechnung siehe unten).

In den vom Steuerberater ohne Berufsbefugnis nach ihren Angaben erstellten Abgabenerklärungen für das Veranlagungsjahr 1993 fehlte der Ankauf und Verkauf der auf diese Weise von der S AG gelieferten Alkoholika, sodass Erlöse im Ausmaß von netto ATS 190.693,23 + 20 %ige Umsatzsteuer in Höhe von ATS 38.139,-- gegenüber der Abgabenbehörde verheimlicht wurden, nachdem sie bereits zuvor während des Jahres in den diesbezüglichen Umsatzsteuervorauszahlungen bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen nicht offengelegt worden waren. Am 9. Mai 1994 wurden die unrichtigen Steuererklärungen beim Finanzamt eingereicht und am 9. Juni 1994 auch antragsgemäß verbucht, sodass für das Veranlagungsjahr 1993 die Umsatzsteuer mit ATS 38.139,-- zu niedrig festgesetzt wurde. Die Erlösverheimlichung hatte auf die Vorschreibung von Einkommen- und Gewerbesteuer keinen

Einfluss (Veranlagungsakt, Veranlagung 1993, Berufungsentscheidung vom 18. September 2003, GZ. RV/0457-L/02, weitere Berechnung siehe unten).

In den vom Steuerberater ohne Berufsbefugnis nach ihren Angaben erstellten Abgabenerklärungen für das Veranlagungsjahr 1994 fehlte der Ankauf und Verkauf der auf diese Weise von der S AG gelieferten Alkoholika, sodass Erlöse im Ausmaß von netto ATS 381.143,88 + 20 %ige Umsatzsteuer in Höhe von ATS 76.229,-- gegenüber der Abgabenbehörde verheimlicht wurden, nachdem sie bereits zuvor während des Jahres in den diesbezüglichen Umsatzsteuervorauszahlungen bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen nicht offengelegt worden waren. Am 13. März 1995 wurden die unrichtigen Steuererklärungen beim Finanzamt eingereicht und am 30. November 1995 auch antragsgemäß verbucht, sodass für das Veranlagungsjahr 1994 die Umsatzsteuer mit ATS 76.229,-- zu niedrig festgesetzt wurde. Die Erlösverheimlichung hatte auf die Vorschreibung der Einkommensteuer keinen Einfluss (Veranlagungsakt, Veranlagung 1994, Berufungsentscheidung vom 18. September 2003, GZ. RV/0457-L/02, weitere Berechnung siehe unten).

In den vom Steuerberater ohne Berufsbefugnis nach ihren Angaben erstellten Abgabenerklärungen für das Veranlagungsjahr 1995 fehlte der Ankauf und Verkauf der auf diese Weise von der S AG gelieferten Alkoholika, sodass Erlöse im Ausmaß von netto ATS 103.626,18 + 20 %ige Umsatzsteuer in Höhe von ATS 20.725,-- gegenüber der Abgabenbehörde verheimlicht wurden, nachdem sie bereits zuvor während des Jahres in den diesbezüglichen Umsatzsteuervorauszahlungen bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen nicht offengelegt worden waren. Am 11. März 1996 wurden die unrichtigen Steuererklärungen beim Finanzamt eingereicht und am 3. Juni 1996 auch antragsgemäß verbucht, sodass für das Veranlagungsjahr 1995 die Umsatzsteuer mit ATS 20.725,-- zu niedrig festgesetzt wurde. Die Erlösverheimlichung hatte auf die Vorschreibung der Einkommensteuer keinen Einfluss (Veranlagungsakt, Veranlagung 1995, Berufungsentscheidung vom 18. September 2003, GZ. RV/0457-L/02, weitere Berechnung siehe unten).

In den vom Steuerberater ohne Berufsbefugnis nach ihren Angaben erstellten Abgabenerklärungen für das Veranlagungsjahr 1996 fehlte der Ankauf und Verkauf der auf diese Weise von der S AG gelieferten Alkoholika, sodass Erlöse im Ausmaß von netto ATS 29.409,78 + 20 %ige Umsatzsteuer in Höhe von ATS 5.882,-- gegenüber der Abgabenbehörde verheimlicht wurden, nachdem sie bereits zuvor während des Jahres in den diesbezüglichen Umsatzsteuervorauszahlungen bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen nicht offengelegt worden waren. Am 4. April 1997 wurden die unrichtigen Steuererklärungen beim

Finanzamt eingereicht und am 5. September 1997 auch antragsgemäß verbucht, sodass für das Veranlagungsjahr 1996 die Umsatzsteuer mit ATS 5.882,-- zu niedrig festgesetzt wurde. Die Erlösverheimlichung hatte auf die Vorschreibung der Einkommensteuer keinen Einfluss (Veranlagungsakt, Veranlagung 1996, Berufungsentscheidung vom 18. September 2003, GZ. RV/0457-L/02, weitere Berechnung siehe unten).

Im Rahmen von umfangreichen Ermittlungen bekam die Steuerfahndung (vormals Prüfungsabteilung Strafsachen PASt) 1997 nach Hausdurchsuchungen Zugriff auf die Kundendateien der S AG. Dabei stellte sich heraus, dass die Lieferantin der Beschuldigten – zu deren Unglück – offenbar zwecks Markt- bzw. Kundenanalyse die Daten bezüglich F vom offiziellen Einkaufs-Kundenkonto Nr. 10005 wiederum mit den sie betreffenden Daten auf den erwähnten Konten 9803 und 9804 auf dem im Hintergrund existierenden Kundenkonto [Name der Beschuldigten] BHN R 01301 zusammengefügt hatte (Veranlagungsakt, Veranlagung 1996, Berufungsentscheidung vom 18. September 2003, GZ. RV/0457-L/02, Seite 15), welche nunmehr ausgewertet werden konnten.

Im Rahmen einer Stichprobenanalyse wurden von der Betriebsprüfung des Finanzamtes Steyr 22 bei der Beschuldigten selbst nicht verbuchte Rechnungen der S AG an die F aus dem Zeitraum 3. Februar 1993 bis 29. September 1993 mit einem Gesamteinkaufsbruttowert von ATS 27.035,65 untersucht. Dabei ergab sich ein Schwarzeinkauf von brutto ATS 16.546,71 (= 61%) an Spirituosen. Da sich die Trinkgewohnheiten und das Konsumationsverhalten der Gäste und somit die Zusammensetzung des Wareneinsatzes nur wenig änderte, wurde dieser Spirituosenkaufswertanteil von 61 % als repräsentativ auch für die anderen strafrelevanten Zeiträume angesehen (Veranlagungsakt, Veranlagung 1996, Berufungsentscheidung vom 18. September 2003, GZ. RV/0457-L/02, Seite 19).

Bei sich solcherart ermittelten Schwarzeinkäufen an Alkoholika von netto ATS 28.167,74 (1990), ATS 52.199,05 (1991), ATS 39.608,01 (1992), ATS 36.848,93 (1993), ATS 73.650,99 (1994), ATS 20.024,38 (1995) und ATS 5.683,05 (1996) ergaben sich unter Anwendung des ermittelten Rohaufschlagskoeffizienten von 6,9 nach Ansicht der Abgabenbehörde und der Finanzstrafbehörde erster Instanz Schwarzumsätze von netto ATS 194.357,41 (1990), ATS 360.173,42 (1991), ATS 273.295,28 (1992), ATS 254.257,66 (1993), ATS 508.191,82 (1994), ATS 138.168,25 (1995) und ATS 39.213,05 (1996) (BP-Bericht zu ABNr. 101143/97, Tz. 15, Veranlagungsakt, Veranlagung 1996, Bl. 24), sowie nach Ansicht der Finanzstrafbehörde erster Instanz (unter Weglassung des Sicherheitszuschlages laut Betriebsprüfung) eine von F herbeigeführte Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt ATS 522.480,-- (1990

ATS 38.196,-- + 1991 ATS 91.417,-- + 1992 ATS 110.112,-- + 1993 ATS 105.856,-- + 1994 ATS 119.554,-- + 1995 ATS 96.393,-- + 1996 ATS 20.952,--), an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt ATS 152.848,-- (1990 ATS 4.400,-- + 1991 ATS 17.550,-- + 1992 ATS 35.408,-- + 1993 ATS 31.504,-- + 1994 ATS 34.288,-- + 1995 ATS 17.324,-- + 1996 ATS 12.374,--), an Gewerbesteuer in Höhe von insgesamt ATS 34.093,-- (1990 ATS 4.140,-- + 1991 ATS 11.752,-- + 1992 ATS 13.211,-- + 1993 ATS 4.990,--), sowie an Alkoholabgabe in Höhe von insgesamt ATS 81.033,-- (1990 ATS 39.098,-- + 1991 ATS 39.528,-- + 1992 ATS 2.407,--) (Berechnungen siehe Finanzstrafakt Bl. 64 f).

Mit Erkenntnis eines Spruchsenates vom 31. März 2005 wurde F daher – nachdem man vorerst noch den Abschluss des Berufungsverfahrens bei den Abgabenbehörden abgewartet hatte – schuldig gesprochen, als Abgabepflichtige im Amtsreich des Finanzamtes Steyr in den Jahren 1992 bis 1997 vorsätzlich unter Verletzung einer [ihrer] abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 1990 bis 1996 [ohne Differenzierung hinsichtlich der einzelnen Abgabenarten] eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt ATS 522.480,--, an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt ATS 152.848,--, an Gewerbesteuer in Höhe von insgesamt ATS 34.093,--, an Alkoholabgabe in Höhe von insgesamt ATS 81.033,-- bewirkt zu haben, indem sie ihre Einnahmen nicht vollständig erklärt habe. Sie habe hiedurch eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG begangen, weshalb über sie nach dem Strafsatz des § 33 Abs.5 FinStrG eine Geldstrafe von € 15.000,-- und für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von sechs Wochen verhängt wurde.

Die von F zu tragenden Verfahrenskosten wurden pauschal mit € 363,-- festgesetzt.

In seiner Begründung führte der Erstsenat u.a. aus [Ergänzungen des Berufungssenates in eckiger Klammer], die nunmehrige Frühpensionistin F erhalte eine monatliche Pension von netto € 428,20. Ihre Schulden betragen gegenüber dem Finanzamt € 10.000,-- und gegenüber anderen Gläubigern € 8.000,--. Die Einbringung weiterer Schulden gegenüber dem Fiskus in Höhe von € 62.000,-- ist nunmehr im Zuge eines am 29. Mai 2001 [nach Verteilung des Massevermögens] eingestellten Konkursvermögens ausgesetzt worden.

Die Beschuldigte habe gewusst, dass es durch ihre Handlungsweise zu derartigen Verkürzungen kommen würde, und habe sich [auch] mit dem [später hinsichtlich der einzelnen strafrelevanten Veranlagungsjahre konkretisierten] Erfolg ihrer Taten jeweils billigend abgefunden.

Bei der Strafbemessung wertete der Erstsenat als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit der F und das längere Zurückliegen der Teilstufen, als erschwerend die Faktenmehrheit.

Gegen dieses Straferkenntnis hat die Beschuldigte mit Schriftsatz vom 6. September 2005 fristgerecht Berufung erhoben, wobei das Rechtsmittel mit einem weiteren Schriftsatz der als Verteidigerin zusätzlich zu ihrem Verfahrenshelfer einschreitenden Mag. Erich Halbartschlager Steuerberatung GmbH vom 3. Oktober 2005 im Wesentlichen wie folgt ausgeführt wurde:

Die Finanzstrafbehörde habe keine eigene Sachverhaltermittlung durchgeführt. Vielmehr werde auf einen Sachverhalt verwiesen, der auf einer nicht nachvollziehbaren stichprobenartigen Überprüfung beruhe. Aus der Tatsache, dass man bei 22 Einkäufen einmal Hundefutter als Einkaufsgegenstand festgestellt habe, werde abgeleitet, dass die Beschuldigte Empfänger der übrigen nicht zuordnerbarer Einkäufe sei. Die ihr zugeordneten Wareneinkäufe seien aufgrund der Größe ihres Geschäftslokales denkunmöglich und stünden in keiner Relation mit den tatsächlichen Verkäufen bzw. Umsätzen. Ein Fremdvergleich bzw. ein Vergleich mit dem jetzigen Geschäftsbetreiber würde hier Klarheit schaffen.

Es gäbe keinen Beweis dafür, dass sie für mehrere Jahre hindurch Waren unter dem Einkaufstitel S Mitarbeiter bezogen habe, und schon gar nicht, dass sie diese Waren im Geschäftslokal verkauft habe.

Im Finanzstrafverfahren [in der Spruchsenatsverhandlung am 31. März 2005] habe sie das Wareneingangsbuch vorgelegt, woraus ersichtlich sei, dass sie die Spirituosen meistens bei anderen Firmen eingekauft habe. Das Straferkenntnis stütze sich aber auf das Abgabenverfahren, wo dieses Wareneingangsbuch nicht behandelt wurde bzw. angeblich nicht auffindbar war (die Buchhaltung wurde ja von einem Finanzbeamten gemacht). Der Vorwurf, die Beschuldigte hätte das Wareneingangsbuch zurückbehalten, sei unrichtig. Im Rahmen der Betriebsprüfung habe sie sämtliche Unterlagen dem Prüfungsorgan vorgelegt. Vielmehr ergäbe sich der Eindruck, man wollte die Buchhaltung gar nicht so genau prüfen, da es ja statistische Auswertungen gegeben habe und der nebenberuflich als Buchhalter tätige Finanzbeamte HW nicht offiziell aufscheinen sollte. Dass der beauftragte Buchhalter HW, also ein Beamter des Finanzamtes, gewesen sei, wäre zu diesem Zeitpunkt bekannt gewesen.

Die Betriebsprüfung wäre auch nicht in ihren Räumlichkeiten durchgeführt worden, weshalb sie zu den Feststellungen keine Stellungnahme abgeben hätte können.

Ihre Berufung im Abgabenverfahren hätte insofern einen Erfolg gebracht, als keine Sicherheitszuschläge mehr gerechnet worden wären.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat sei die [nochmalige] zeugenschaftliche Einvernahme einer ehemaligen Mitarbeiterin bzw. des ehemaligen Finanzbeamten HW beantragt worden. Diesem Beweisantrag sei nicht entsprochen worden.

Da es keine über mehrere Jahre zusammenhängende Schwarzeinkäufe gebe, liege kein fortgesetztes Delikt vor.

Auch erscheine die Strafhöhe nicht angemessen, weil der strafrelevante Sachverhalt lange zurückliege und eine Abschreckung für die Zukunft nicht mehr erforderlich wäre: Die Beschuldigte wäre aufgrund ihres Gesundheitszustandes in die Frühpension geschickt worden, könne kein Geschäft mehr betreiben und beziehe nur eine geringe Rente.

Auch wäre aufgrund ihrer Operationen keinen derartig langen Gefängnisaufenthalt nicht möglich.

Es werde daher die Einstellung des Finanzstrafverfahrens, in eventu die Feststellung, dass kein fortgesetztes Delikt vorliege und der Großteil der vorgeworfenen Taten bereits verjährt sei [also eine entsprechende Teileinstellung] sowie eine Anpassung der Strafhöhe auf ihre wirtschaftliche und körperliche Situation gefordert.

Auch der Amtsbeauftragte hat gegen das Straferkenntnis des Erstsenates berufen, wobei sich das Rechtsmittel gegen den Strafausspruch richtet und eine Erhöhung sowohl der Geld- als auch der Ersatzfreiheitsstrafe begeht werden. Die verhängte Geldstrafe erreiche nur 13,06 % des angedrohten Strafrahmens. Insbesondere habe es eine zu geringe Berücksichtigung gefunden, dass die Beschuldigte die Abgabenhinterziehung offenbar über Jahre fortgesetzt habe, um sich ein Zusatzeinkommen zu verschaffen. Auch in Anbetracht der dauernden Entziehung der verkürzten Abgabenbeträge wäre die Strafe aus generalpräventiven Gründen zu gering ausgefallen.

Im Rahmen einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wurde der strafrelevante Sachverhalt ausführlich erörtert.

Dabei wurde letztendlich einvernehmlich auf die Einvernahme der vor dem Spruchsenat beantragten Zeugen verzichtet.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Gemäß § 119 Abs.1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige (wie F) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs.2 leg.cit. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen gehören.

Gemäß § 21 Absw.1 UStG 1972 bzw. § 21 Abs.1 UStG 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer, z.B. ein Gastronom, spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) u.a. für von ihm getätigte Umsätze mit Spirituosen selbst zu berechnen war. Die Voranmeldung galt als Steuererklärung. Der Unternehmer hatte eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Wurde die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet oder ergab sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfiel gemäß dieser Gesetzesstelle die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung.

Gemäß § 21 Abs.4 UStG 1972 bzw. § 21 Abs.4 UStG 1994 wird der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er eine entsprechende wahrheitsgemäße, auch alle Spirituosenumsätze beinhaltende Steuererklärung abzugeben hat.

Gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG macht sich ein derartiger Unternehmens einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1972 bzw. 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt.

Dabei war gemäß § 33 Abs.3 lit.b FinStrG eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn die selbst zu berechnenden Abgaben (hier: die Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet vollständig worden waren.

Hingegen macht sich derjenige – anstelle von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG – einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs.1 FinStrG schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem er auf irgendeine Weise erreicht, dass die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer zu niedrig festgesetzt wird (beispielsweise indem er unrichtige Jahressteuererklärungen einreicht, in welchen diverse Spirituosenumsätze nicht enthalten waren, und das Finanzamt eine erklärungsgemäße Veranlagung durchführt).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach § 33 Abs.1 FinStrG konsumiert eine solche wegen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter Umsatzsteuervorauszahlung in der verkürzten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich allenfalls als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs.1 lit.a FinStrG zu bestrafen wären.

In gleicher Weise macht sich derjenige einer Hinterziehung an Einkommensteuer, Gewerbesteuer oder an Abgabe von alkoholischen Getränken gemäß § 33 Abs.1 FinStrG schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der obgenannten Offenlegung- und Wahrheitspflicht im Sinne der §§ 119 BAO, 39 Abs.1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988, 16 Gewerbesteuergesetz 1953, § 11 Abs.5 Alkoholabgabegesetz 1973 auch in seinen Einkommensteuer-, Gewerbesteuer- bzw. Alkoholabgabeverklärungen bzw. in den diesbezüglichen steuerlichen Rechenwerken derartige Umsätze bzw. Erlöse aus Spirituosenverkäufen verheimlicht und zu geringe Gewinne deklariert, wodurch die bescheidmäßig festsetzenden Abgaben zu niedrig festgesetzt werden.

Bedingt vorsätzlich handelt dabei nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der 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.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs.3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Absichtlich handelt gemäß § 5 Abs.2 StGB ein Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

Bei der Ermittlung des strafrelevanten Sachverhaltes – wobei eine ausschließlich unmittelbare Beweisaufnahme dem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren fremd ist – hat der Berufungssenat gemäß § 98 Abs.3 FinStrG unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob Tatsachen erwiesen sind oder nicht. Bleiben Zweifel bestehen, darf eine Tatsache nicht zum Nachteil des/der Beschuldigten als erwiesen angenommen werden.

Soweit die Beschuldigte bestreitet, Spirituosen schwarz ein- und verkauft zu haben – wenngleich dies letztendlich in der Berufungsverhandlung nicht mit Striktheit aufrechterhalten wurde (siehe die Einlassungen des Verteidigers in der Berufungsverhandlung) – , ist ihr das Ermittlungsergebnis der Steuerfahndung bzw. der Betriebsprüfung entgegenzuhalten, wonach diese lediglich das die Beschuldigte betreffende, auch die inoffiziellen Lieferungen erfassende Kundenkonto [Name der Beschuldigten] BHN 01301 bei der S AG ausgewertet haben, woraus sich ergibt, dass F neben den „offiziellen“ auch die obgenannten „inoffiziellen“ Lieferungen erhalten hat, bezüglich welche die jeweilige Rechnung nicht in der Belegsammlung bei der Beschuldigten aufzufinden war (vgl. die Stellungnahme der Betriebsprüferin WR vom 16. März 1999, Veranlagungsakt, Veranlagung 1996, Bl. 92).

Insoweit ist eine konkrete Feststellung zu treffen, hinsichtlich welcher die Beschuldigte keine Zweifel zu erwecken vermochte. Hinweise auf eine fehlerhafte Kundenbuchhaltung bei der S AG liegen nicht vor.

Insoweit wäre der Hinweis der Betriebsprüferin WR auf die Tatsache, dass mit den 22 Rechnungen betreffend die „inoffiziellen“ Lieferungen für den im Detail analysierten Zeitraum vom 3. Februar 1993 bis zum 29. September 1993 fünfzehnmal im Nicht-Spirituosen-Bereich auch die Lieferung von Hundefutter abgerechnet worden ist, was mit dem Umstand übereinstimmte, dass die Beschuldigte Hundehalterin gewesen ist, übereinstimmte, gar nicht mehr erforderlich gewesen.

Ebenso ist es ein von der Beschuldigten mit ihren Ausführungen nicht widerlegte oder allenfalls zweifelhaft gewordene Tatsache, dass bezüglich des obgenannten Analysezeitraumes in den 22 nicht im Belegwesen bzw. im steuerlichen Rechenwerk des F enthaltenen Eingangsrechnungen die Lieferungen von Spirituosen im Ausmaß von rund 61 % des nicht erfassten Warenwertes enthalten gewesen sind.

Anhaltspunkte, weshalb sich die Warenwerte der übrigen nicht in der Belegsammlung bzw. im steuerlichen Rechenwerk der F erfassten „inoffiziellen“ Lieferungen anders verteilen würden und die Alkoholika nicht ebenfalls einen Anteil von 61 % ausmachten, sind ebenfalls der Aktenlage nicht zu entnehmen.

Soweit die Beschuldigte auf den Inhalt des von ihr dem Spruchsenat vorgelegten Wareneingangsbuches verweist, ergibt sich in Wirklichkeit entgegen ihren Überlegungen keinerlei Widerspruch zu den obigen Feststellungen:

Die Beschuldigte hat in der Berufungsverhandlung diesbezüglich – zusammengefasst – ausgeführt, ihr damaliger Steuerberater ohne Berufsbefugnis HW habe von ihr monatlich die Rechnungen über die Wareneinkäufe erhalten, welche dann im gegenständlichen Wareneingangsbuch (offenbar von einer Gehilfin des HW) eingetragen worden seien; das Wareneingangsbuch sei ihr letztendlich wieder zugesandt worden.

Dass die im von der Prüferin eingesehenen Belegwesen vorhandenen Eingangsrechnungen nicht oder nur teilweise im diesem Wareneingangsbuch aufgezeichnet worden wären, wird nicht behauptet.

Unterstellt man der Beschuldigten vernunftorientiertes Verhalten, hat sie HW nur diejenigen Belege übergeben, hinsichtlich welche sie die Umsätze auch im steuerlichen Rechenwerk erfasst haben wollte. Diese Belege sind offenbar im Wareneingangsbuch mit fortlaufenden Nummern erfasst worden (siehe das genannte Wareneingangsbuch) und wurden von der Beschuldigten in der Folge offenbar auch aufbewahrt, weshalb sie dann von der Betriebsprüferin eingesehen werden konnten. Die anderen Belege hat die Beschuldigte offenbar vernichtet oder aber zumindest nicht vorgelegt, sodass sie bei der Betriebsprüfung auch nicht aufgefunden bzw. eingesehen werden konnten.

Hätte HW von F vorerst sämtliche Wareneingangsrechnungen erhalten und erst in der Folge die „inoffiziellen“ Lieferungen ausgesondert bzw. vernichtet, hätte sich der selbe Zustand im

Zeitpunkt der Prüfung ergeben. Dabei ist der Vollständigkeit halber anzumerken, dass Hinweise auf einen derartigen Tatbeitrag des HW nicht vorliegen.

Wäre das erst in der Spruchsenatsverhandlung vorgelegte Wareneingangsbuch aber mit unrichtigen Eintragungen nachgeschrieben worden um fälschlicherweise – und auch vergeblich – Beweis zu liefern darüber, dass F die benötigten Spirituosen auch zusätzlich von anderen Lieferanten und in solcher Menge eingekauft hätte, dass die Beschuldigte die sich solcherart ergebende Gesamtmenge an Spirituosen („offizielle“, im steuerlichen Rechenwerk und im Belegwesen erfasste Lieferungen + „inoffizielle“ Lieferungen + weitere, bislang nicht erfasste Lieferungen) in ihrem Betrieb nicht verbrauchen hätte können, wäre ihr damit nicht wirklich geholfen, weil solcherart ja allenfalls weitere bislang im Rechenwerk nicht erfasste Eingangsrechnungen an Spirituosen dokumentiert worden wären.

Zu überprüfen ist vorsichtshalber, ob unter Annahme der These, dass das Wareneingangsbuch tatsächlich die Wareneingänge zumindest aller „offiziellen“ Lieferungen widerspiegelt, Hinweise auf ein abweichendes Käuferverhalten im Verlauf der Jahre in Bezug auf die diversen Lieferanten gewonnen werden könnten. Wäre in den vom Wareneingangsbuch, aber nicht von der Detailanalyse der Betriebsprüferin erfassten Zeiträumen vermehrt von anderen Lieferanten zugekauft worden, könnte dies bedeuten, dass weniger als die errechneten 61 % Warenanteil an den „inoffiziellen“ Lieferungen auf Spirituosen entfallen wären.

Tatsächlich ergibt die Auswertung des ominösen Wareneingangsbuches, dass für die Zeiträume 1. Jänner 1992 bis 2. Februar 1993 und 30. September 1993 bis 30. April 1995 Spirituoseneinkäufe von der S AG in Höhe von ATS 80.594,26 und von anderen Lieferanten in Höhe von ATS 42.513,75, für den von der Betriebsprüferin analysierten Zeitraum vom 3. Februar 1993 bis zum 29. September 1993 aber Spirituoseneinkäufe von der S AG in Höhe von ATS 23.075,71 und von anderen Lieferanten in Höhe von ATS 8.921,-- verzeichnet wurden, womit also in den vom Prüfer analysierten Monaten (in welchen durchschnittlich pro Monat an Wareneinkaufswert für Spirituosen ATS 3.999,58 gegenüber – ungefähr gleichbleibend – ATS 3.847,12 für die anderen Monate im Wareneingangsbuch erfasst wurden) der Anteil der erfassten Spirituoseneinkäufe von anderen Lieferanten lediglich 27,88 % gegenüber sogar 34,53 % in den anderen Monaten betragen hat – und insofern der 61 %ige Anteil der Spirituosen an den „inoffiziellen“ Lieferungen in den übrigen Lieferungen nicht deswegen geringer geworden ist, weil vermehrt anderweitige Zukäufe erfolgten.

Der – laut der Berufungsausführung – für die Beschuldigte gegebene Eindruck, man wolle die Buchhaltung gar nicht so genau prüfen, sodass man sich auf statistische Auswertungen verlassen hätte, weil – offenbar amtsmissbräuchlich – der nebenberuflich als Steuerberater tätig gewesene ehemalige Finanzbeamte HW nicht aufscheinen sollte, findet in der Aktenlage somit keine Deckung. So wurde offensichtlich das Belegwesen und die Einnahmen/Ausgaben-Rechnungen für die strafrelevanten Zeiträume von der Betriebsprüferin WR genau eingesehen (Berufungsschrift der Beschuldigten im Abgabenverfahren, Veranlagungsakt, Veranlagung 1996, Bl. 85).

Warum sich die Beschuldigte zu den Feststellungen der Betriebsprüfung zumal während des langwierigen Rechtsmittelverfahrens nicht hätte äußern können, ist ebenfalls nicht nachvollziehbar, sie hat es ja auch nachweislich durch ihren steuerlichen Vertreter (nunmehr mit Berufsbefugnis) zumindest während des Berufungsverfahrens getan (siehe Veranlagungsakt, Veranlagung 1996, Bl. 84 ff). In diesem Schriftsatz vom 8. Juni 1998 geht der eigene Vertreter der Beschuldigten übrigens davon aus, dass kein Wareneingangsbuch erstellt worden ist, weil F gar nicht gewusst habe, dass trotz der geringen Belegmenge und der gegebenen Übersichtlichkeit neben der monatlichen Belegablage und der monatlichen Kalkulation ein eigenes getrenntes Wareneingangsbuch zu erstellen gewesen wäre (Bl. 85 unten).

Der Berufungssenat folgt daher grundsätzlich in eigenständiger Nachvollziehung der Argumentation der Betriebsprüferin bzw. der Abgabenbehörde zweiter Instanz (in ihrer Berufungsentscheidung vom 18. September 2003) deren Berechnung der verheimlichten Spirituosenumsätze.

Natürlich aber verbleibt der Umstand, dass der Anteil der Spirituoseneinkäufe im Prüfungszeitraum außerhalb des Analysezeitraumes zwar wohl begründet, aber dennoch lediglich geschätzt worden ist, und die Möglichkeit, dass sich der Rohaufschlagskoeffizient wenngleich geringfügig geändert haben könnte und die strafrelevanten Alkoholika tatsächlich teilweise privat verwendet worden seien (siehe die Aussage der Mutter der Beschuldigten als Auskunftsperson am 7. März 2000, welche jährlich ca. 15 Flaschen für sich geordert haben will, und der im Unternehmen der F ehemals als Reinigungskraft tätigen P am 6. März 2000, welche ebenfalls Alkoholika eingekauft haben will, Veranlagungsakt, Veranlagung 1996).

Wenngleich es für die Behauptungen der Entlastungszeugen laut ihren eigenen Angaben keine Beweise gibt und die Zeuginnen offenbar in einem Naheverhältnis zur Beschuldigten stehen, ist dieser Aspekt im Zweifel zugunsten für F nicht gänzlich auszuschließen.

In Abwägung dieser Argumente nimmt daher der Berufungssenat in freier Beweiswürdigung – um jedenfalls alle Unabwägbarkeiten im Zweifel zugunsten für die Beschuldigte auszuschließen – einen Abschlag von einem Viertel der vom Erstsenat (in Übernahme der Argumentation der Betriebsprüferin) als strafrelevant angenommenen „inoffiziellen“ Spirituosenlieferungen vor, womit sich die oben angeführten neuen Verkürzungsbeträge ergeben.

Gegen den Aspekt einer vorsätzlichen Begehungsweise hat die Beschuldigte dezidiert keine Einwendungen erhoben; ein solcher Vorsatz erschließt sich auch bereits zweifelfrei aus dem Tatgeschehen ansich.

F hat daher durch ihre Vorgangsweise die im Spruch dargestellte Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs.1 FinStrG begangen.

Bestritten wird von der Beschuldigten jedoch, damit auch ein fortgesetztes Delikt verwirklicht zu haben.

Nach der sogenannten subjektiv-objektiven Theorie besteht zwischen einzelnen Teilstücken einer Abgabenhinterziehung ein Fortsetzungszusammenhang, wenn die Tathandlungen auf einen einheitlichen, auf einen Gesamterfolg der Tat in seinen wesentlichen Umrissen gerichteten Vorsatz zurückzuführen sind und vermöge des nahen Zusammenhangs der einzelnen Tathandlungen – begründet durch Zeit, Ort, Gegenstand und Art des Angriffs – eine Einheit bilden, so dass alle Teilakte dogmatisch als eine einzige Handlung zu beurteilen sind.

Ein derartiges "fortgesetztes Delikt" liegt also vor, wenn eine Mehrheit von Handlungen, von denen jede den Tatbestand desselben Deliktes begründen, in einem Fortsetzungszusammenhang stehen. Für die Beurteilung, ob ein Fortsetzungszusammenhang vorliege, ist nicht allein die Gleichartigkeit der Verübung und der gleiche Zweck der Handlungen maßgebend, es kommt auch darauf an, dass sich die einzelnen Akte nur als Teilhandlungen eines Gesamtkonzepts darstellen. Entscheidend ist, dass die einzelnen Tathandlungen von einem einheitlichen, auf die Verkürzung von Abgaben durch mehrere Jahre hindurch gerichteten Willensentschluß (Gesamtversuch) getragen werden (siehe für

viele: VwGH 4.9.1992, 91/13/0021; VwGH 21.7.1995, 93/17/0130; VwGH 15.9.1995, 93/17/0299; VwGH 25.6.1998, 96/15/0167; *Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz I<sup>3</sup>, Rechtsprechung zu § 31 Abs.1, u.a.*).

Warum ein solches fortgesetztes Delikt im gegenständlichen Fall nicht vorliegen sollte, wird von der Beschuldigten nicht ausdrücklich ausgeführt, sondern lediglich behauptet, es gäbe keine über mehrere Jahre zusammenhängenden Finanzvergehen, was ja – siehe oben – dem festgestellten Sachverhalt widerspricht.

Selbstredend erschließt sich die subjektive Tatseite nur aus dem Handeln der Täterin bzw. aus dem Tatgeschehen. Demnach hat irgendwann während des Jahres 1990 F von der durch die S AG ihren Kunden angebotenen Verschleierungsmöglichkeit der Warenlieferungen erfahren und sich entschlossen, dieses Angebot anzunehmen. Unmittelbare Täterin der nunmehr von der Beschuldigten geplanten Hinterziehung der zukünftigen Abgaben im Zusammenhang mit dem steuerlich nicht zu erfassenden Verkauf der verschleierten Spirituosenlieferungen und – namentlich nicht bekannte – Beitragstäter auf Seite der S AG bildeten eine Schicksalsgemeinschaft: Sollte einer den anderen verraten, wäre es in Anbetracht der Sanktionshöhen und die nachträglichen Abgabenzahlungsansprüche des Fiskus möglicherweise um die wirtschaftliche Existenz aller, jedenfalls aber vermutlich um die der Beschuldigten geschehen. Tatsächlich hat ja die unfreiwillige Preisgabe der Schwarzlieferungen der S AG an F auch in der Folge offenkundig den finanziellen Ruin der Beschuldigten herbeigeführt. Solche gravierenden Absprachen trifft ein schon von Berufs wegen zur Planung verpflichteter Unternehmer nicht ohne reifliche Überlegung.

Auch bedarf es keines steuerlichen Spezialwissens, um sofort einzusehen, dass eine unkontrollierte oder überhastete Inanspruchnahme der Gelegenheit von verschleierten Schwarzlieferungen die vom Finanzbeamten HW geführte Buchhaltung durcheinandergebracht hätte und diesen Steuerfachmann sofort alarmieren hätte müssen. Die Beschuldigte gibt in der Berufungsverhandlung an, dass HW ihr bei ihren Verfehlungen nicht geholfen habe und sie auch nicht etwa kritisiert habe dahingehend, dass etwa Ein- und Verkäufe nicht übereingestimmt hätten. Es war aber die Entscheidung zu treffen, welche Warengruppen und in welchem Ausmaß schwarz bezogen werden sollten, was mit den diesbezüglichen Eingangsbelegen zu geschehen hatte, in welchem Ausmaß die Erlöse vermindert werden durften, damit kein Ungleichgewicht zwischen Ein- und Verkauf bemerkbar werden konnte bzw. die angebliche Unrentabilität des Betriebes auffällig werden würde.

Wenn man aber schon dermaßen viel an Aufwand und Risiko investiert, muss es sich – rein wirtschaftlich gesehen – auch lohnen, weshalb es nicht um die Planung eines singulären Ereignisses gehen wird.

Tatsächlich wurde auch ein entsprechender betrieblicher Handlungsablauf eingerichtet, hat die Beschuldigte genau im richtigen Ausmaß Schwarzlieferungen an Spirituosen geordert und deren Schwarzverkauf zumindest vor dem Fiskus geheim halten können, hat die Beschuldigte viele Jahre hinweg unversteuerte Erlöse lukrieren können und konnte aufgrund der verbleibenden Geschäftsfälle dem Fiskus ein völlig unverdächtiges Belegwesen bzw. entsprechende Einnahmen-/Ausgabenrechnungen präsentiert werden.

Der Berufungssenat geht daher davon aus, dass die Beschuldigte nach reiflicher Überlegung und ausführlicher Planung der zukünftigen Modalitäten zur rechtswidrigen Abgabenvermeidung im Jahre 1990 den Entschluss gefasst hat, in Hinkunft auf eine ganz bestimmte Art und Weise durch Schwarzein- und -verkauf von Spirituosen Abgaben im Höchstausmaß zu verkürzen, was auch tatsächlich in weiterer Folge eingetreten ist.

Die von F zu verantwortenden Hinterziehungen sind daher lediglich Teilhandlungen einer fortgesetzten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG.

Gemäß § 31 Abs.5 FinStrG in der zur Tatzeit geltenden Fassung erlischt bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörden zuständig sind, die Strafbarkeit jedenfalls nach zehn Jahren ab Beginn der Verjährungsfrist. Eine solche beginnt bei Erfolgsdelikten grundsätzlich mit Eintrittes des Erfolges, also der jeweiligen Abgabenverkürzung, zu laufen.

Die Verjährung der Strafbarkeit einer – wie hier von F zu verantwortenden – Fortsetzungstat beginnt aber erst mit der Beendigung des letzten Teilaktes, bei vollendeten Steuerhinterziehungen nach § 33 Abs.1 FinStrG mit der Zustellung des letzten unrichtigen Steuerbescheides (hier des Umsatzsteuerbescheides für das Veranlagungsjahr 1996 unter Anwendung der gesetzlichen dreitägigen Zustellfrist am 8. September 1997).

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich ausdrücklich der Rechtsmeinung des Obersten Gerichtshofes vom 23.1.1992, 12 Os 35/91, wonach bei fortgesetzten Delikten für die Anwendung des § 31 Abs.5 FinStrG von Einzeldelikten auszugehen sei, *nicht* angeschlossen (VwGH vom 25.6.1998, 96/15/0167).

Die Strafbarkeit der von F begangenen Abgabenhinterziehung ist daher nicht durch Verjährung eingeschränkt.

Die Berufung der Beschuldigten hinsichtlich des erstinstanzlichen Schulterspruches kommt daher insofern eine Berechtigung zu, als der oben beschriebene Abschlag von einem Viertel der vom Spruchsenat der Beschuldigten vorgeworfenen Schwarzerlöse vorzunehmen war und in weiterer Folge deshalb die Verkürzungsbeträge bezüglich Umsatzsteuer 1990 bis 1996, Einkommensteuer 1990, 1991, 1995, Gewerbesteuer 1990, 1991 und Alkoholabgabe 1990 und 1991 zu verringern waren.

Soweit solcherart die Neuberechnung der strafbestimmenden Wertbeträge überhaupt keine Verkürzungsbeträge mehr erkennen lässt (Einkommensteuer 1992 bis 1994, 1996, Gewerbesteuer 1992 und 1993, Alkoholabgabe 1992), war das Finanzstrafverfahren spruchgemäß einzustellen.

Ebenso erweist sich die Berufung der Beschuldigten erfolgreich, als sich der Vorwurf, F habe durch ihr Fehlverhalten auch Gewerbesteuer für die Veranlagungsjahre 1994 bis 1996 und Alkoholabgabe für die Veranlagungsjahre 1993 bis 1996 hinterzogen, bereits mangels bestehender Abgabentatbestände sich als überschießend erweist.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Gemäß § 23 Abs.1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung zunächst die Schuld des Täters.

Nach Abs. 2 und 3 dieser Bestimmung sind bei Bemessung der Strafe die Erschwerungs- und die Milderungsgründe gegeneinander abzuwegen, aber auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Gemäß § 23 Abs.4 leg.cit. in der Fassung des SteuerreformG 2005, BGBl I 2004/57, in Geltung ab dem 5. Juni 2004, ist bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich wie hier betreffend die Abgabenhinterziehungen nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag nur zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen.

Wenngleich diese Bestimmung als ausdrückliche Regelung für die gegenständlichen Finanzstraftaten der F in Anbetracht der Bestimmung des § 4 Abs.2 FinStrG noch nicht

anwendbar ist, ergibt sich daraus jedenfalls ein wichtiger Hinweis zur Beachtung einer ausreichenden Generalprävention, da Fehlverhalten wie die verfahrensgegenständliche planmäßige Abgabenvermeidung der Beschuldigten in ihrer Gesamtheit als durchaus eine budgetäre Wirkung habende Verfehlungen mit ausreichender Sanktion zu bedenken sind, welche andere potentielle Finanzstraftäter in der Lage (hier:) der Beschuldigten von der Begehung ähnlicher Finanzstrafaten abhalten sollen.

Die Beschuldigte war viele Jahre hindurch Mitglied eines deliktischen Beziehungsgeflechtes, mit welchem Gastwirte im großen Stil mit Schwarzeinkäufen versorgt worden sind, welche – um eine Entdeckung durch den Fiskus zu verhindern – auf Seite des Lieferanten entsprechend verschleiert worden sind. Gerade im Bereich der Gastronomie ist für den Fiskus ohnehin eine umfangreiche Tendenz zur illegalen Abgabenvermeidung zu bemerken, weshalb nunmehr bei Aufdeckung eines solchen geschäftlichen Beziehung grundsätzlich mit empfindlichen Strafen vorzugehen wäre.

Der Umstand, dass die Beschuldigte aufgrund ihrer Einkommens- und Vermögensverhältnisse eine derartige Geldstrafe möglicherweise nicht bzw. nicht in Einem anlässlich ihrer Fälligkeit entrichten kann bzw. allenfalls eine zu vollziehende Ersatzfreiheitsstrafe infolge ihrer schlechten Gesundheitslage nicht antreten könnte, hindert nicht die Pflicht der Finanzstrafbehörden, Strafsanktionen entsprechend den rechtlichen Voraussetzungen vorzuschreiben (vgl. VwGH 6.12.1965, 926/65; VwGH 5.9.1985, 85/16/0044).

Gemäß § 33 Abs.5 FinStrG werden Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs.1 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der Summe der Verkürzungsbeträge geahndet, wobei gemäß § 21 Abs.1 und 2 FinStrG für die Geldstrafe die strafbestimmenden Wertbeträge zusammenzurechnen sind.

Sohin beträgt, ausgehend von den erwiesenen Verkürzungsbeträgen in Höhe von ATS 29.154,-- + ATS 54.026,-- + ATS 40.994,-- + ATS 38.139,-- + ATS 76.229,-- + ATS 20.725,-- + ATS 5.882,-- + ATS 3.527,--,-- + ATS 7.777,-- + ATS 1.168,-- + ATS 3.608,-- + ATS 10.779,-- + ATS 11.782,-- + ATS 21.834,--, insgesamt ATS 325.624,--, umgerechnet € 23.664,01, die vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte höchstmögliche Geldstrafe € 23.664,01,-- X 2 = € 47.328,02.

Hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und wäre von einer durchschnittlichen wirtschaftlichen Situation des Beschuldigten auszugehen gewesen, wäre also eine Geldstrafe von rund € 24.000,-- zu verhängen gewesen.

Im gegenständlichen Fall sind als mildernd bei Strafbemessung zu berücksichtigen die finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit von F, der Umstand, dass sie ihre Verfehlung offenbar unter dem Eindruck einer eher angespannten Finanzlage begangen hat und offenbar die ihr von der S AG gebotene Gelegenheit ausgenutzt hat.

Als erschwerend sind aber zu bedenken die Vielzahl der deliktischen Teilhandlungen über sieben Jahre hinweg.

In Abwägung dieser Argumente wäre solcherart im gegenständlichen Fall – zumal in Anbetracht der erforderlichen Generalprävention (siehe oben) - in Anbetracht der gewichtigen straferhöhenden Umstände trotz der Milderungsgründe keine Abschwächung dieses Mittels angebracht gewesen.

Zugunsten der Beschuldigten ist aber ins Treffen zu führen, dass sich die gegenständlichen Teilhandlungen der Abgabenhinterziehung bereits vor 8 ½ bis 14 Jahren zugetragen haben, wodurch der Strafverfolgungsanspruch der Republik Österreich eine entscheidende Abschwächung erfahren hat. Dieser Zeitablauf und der Umstand, dass sie zumal aufgrund ihrer Erkrankung – wie von der Beschuldigten angeführt – sich nicht mehr unternehmerisch betätigen wird, lassen den spezialpräventiven Aspekt völlig in den Hintergrund treten. Diese Aspekte sind mit einem Abschlag von der Hälfte vom obigen Betrag auf € 12.000,-- zu bewerten.

Darüber hinaus ist aber auch noch – wie von F zuletzt in der Berufungsverhandlung vorgetragen – ihr schlechter Gesundheitszustand und ihre Mittellosigkeit in Form eines weiteren Abschlages um über die Hälfte zu berücksichtigen, weshalb sich in der Gesamtschau eine Geldstrafe von lediglich € 5.000,-- (das sind nunmehr lediglich 10,56 % des Strafrahmens) als tat- und schuldangemessen erweist.

Anders verhält es sich jedoch in Bezug auf die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, für welche grundsätzlich auch die obigen Ausführungen gelten, aber anzumerken ist, dass dabei überdies der Aspekt der schlechten Finanzlage der Beschuldigten ohne Relevanz verbleibt, da ja laut Gesetz eine Ersatzfreiheitsstrafe gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Nach der Spruchpraxis wird pro einer Geldstrafe von € 7.000,-- / 8.000,-- üblicherweise eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat festgesetzt.

Konkrete Anhaltspunkte, gerade in diesem Fall von dieser Praxis abzuweichen, sind der Aktenlage nicht zu entnehmen.

Vor Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse der Beschuldigten ergäbe sich dergestalt eine Ersatzfreiheitsstrafe von sechs Wochen, welche sich letztendlich nach Abwägung aller Aspekte auf eine spruchgemäße Höhe von vier Wochen reduziert.

Das von der Beschuldigten aufgrund ihres Gesundheitszustandes grundsätzlich als härter empfundene Sanktionsübel einer Strafhaft wurde daher im gegenständlichen Fall durch einen Abschlag von zwei Wochen an Ersatzfreiheitsstrafe berücksichtigt. Die Grenze eines möglichen Vollzuges an Ersatzfreiheitsstrafe liegt im Übrigen überdies in der Bestimmung des § 176 Abs.1 FinStrG, wonach die Finanzstrafbehörde erster Instanz den Strafvollzug so lange aufzuschieben hat, als ein dem Wesen der Freiheitsstrafe entsprechender Vollzug wegen einer Krankheit, wegen Invalidität oder eines sonstigen Schwächezustandes der Bestraften nicht durchführbar ist.

Der Berufung der Beschuldigten wegen Strafe war daher insoweit zu entsprechen, als die Geldstrafe auf ein Drittel und die Ersatzfreiheitsstrafe auf zwei Dritteln der ursprünglichen Sanktionshöhe zu verringern war.

Der Amtsbeauftragte ist mit seinem Berufungsbegehren auf die obigen Ausführungen zu verweisen.

Die Entscheidung des Erstsenates hinsichtlich der Verfahrenskosten gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle, wonach im Falle der Vorschreibung pauschaler Verfahrenskosten diese mit 10 % der verhängten Geldstrafe, maximal aber mit einem Betrag von € 363,-- festzusetzen sind. Die Festsetzung erweist sich daher als zutreffend.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht der Beschuldigten 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, einem Steuerberater 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 Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monates nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Linz, 4. April 2006