

GZ. FSRV/0002-K/05

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Klagenfurt 1 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied Mag. Hannes Prosen sowie die Laienbeisitzer Mag. Nikolaus Gstättner und Dr. Michael Kopetz als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen ST, vertreten durch Dr. Christof Herzog, Rechtsanwalt in 9560 Feldkirchen, 10. Oktober-Straße 12, wegen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 und 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 10. November 2004 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Klagenfurt als Organ des Finanzamtes Klagenfurt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 13. Mai 2004, StrNr. 2003/00146/001, nach der am 16. Jänner 2006 in Abwesenheit des Beschuldigten, jedoch in Anwesenheit seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten HR Dr. Manfred Pressler sowie der Schriftführerin FOI Claudia Orasch

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des Beschuldigten wird **teilweise Folge** gegeben und der angefochtene, im Übrigen unverändert bleibende Bescheid in seinem Ausspruch über die **Ersatzfreiheitsstrafe** dahingehend abgeändert, dass diese auf

achtzig Tage

reduziert wird.

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

Entscheidungsgründe

Der gegebenen Aktenlage ist zu entnehmen, dass der Beschuldigte ST seit April 1997 Gesellschafter-Geschäftsführer der HS GmbH gewesen ist und als solcher auch für die Wahrnehmung der steuerlichen Angelegenheiten der Gesellschaft verantwortlich zeichnet (siehe diesbezügliche Firmenbuchabfragen).

Als für die steuerlichen Angelegenheiten der GmbH verantwortlicher Geschäftsführer ist ST seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen jedoch nur äußerst unzulänglich nachgekommen:

So hat er betreffend das Veranlagungsjahr 1997 für die HS GmbH keine Steuererklärungen eingereicht, diese wurden ihm erst anlässlich einer Nachschau im März 1999 vom Erhebungsorgan abgenommen (Veranlagungsakt des Finanzamtes Klagenfurt, St.Nr. 161/6689, Dauerakt, Gericht vom 26. März 1999).

In der Gewinn- und Verlustrechnung für 1997 ist ein Bilanzverlust von S 1,115.247,25 ausgewiesen, laut Anhang wird unter Punkt 2.21, Rubrik Warenvorrat, angemerkt, dass ein solcher per 31. Dezember 1997 nicht mehr gegeben sei, da ein diesbezüglicher Hotelbetrieb 1997 eingestellt worden sei.

In einer Beilage zu einem Bericht vom 26. März 1999 führt das Erhebungsorgan des Finanzamtes aus, der Beherbergungsbetrieb HS in K wäre tatsächlich im Jahre 1997 eingestellt worden. Das dortige Hotelgebäude befindet sich in einem sehr desolaten Zustand und werde derzeit nicht genutzt. Auf der Liegenschaft befindet sich aber weiters das ehemalige Personalhaus, welches 1998 komplett saniert und zu zwei Kleinwohnungen ausgebaut worden wäre. Die Kosten hiefür habe die Gesellschaft getragen. Die Wohnungen würden durch ST und dessen Mutter unentgeltlich genutzt. Die Aufzeichnungen zu dem Objekt in K wären unvollständig.

Weiters stellte das Erhebungsorgan fest, dass die HS GmbH laut Auskunft des Geschäftsführers von diesem die Räumlichkeiten des Hauses in V mit 21 Wohneinheiten gemietet habe und diese an Dritte weiter vermiete. Dem Finanzamt lägen 19 diesbezügliche

schriftliche Mietverträge vor. Einnahmen wären bisher aber keine erklärt worden (genannter Veranlagungsakt, Dauerakt, Bericht des Erhebungsorganes vom 26. März 1999, Beilage).

Eine USO-Prüfung betreffend die Monate Juli 1998 bis März 1999 brachte weitere Erkenntnisse über die Aktivitäten der HS GmbH:

Demnach beschäftigte sich diese nach der Einstellung des Hotelbetriebes mit dem Ankauf von Dachböden und Häusern in Wien, die sodann zu Wohneinheiten ausgebaut und saniert wurden. Ein solches Projekt wurde in SG realisiert. Dort wurde ein im Jahre 1996 gekaufter Dachboden Ende 1989 zu drei Wohneinheiten ausgebaut. Eine Wohneinheit wurde im April 1999 zum Preis S 1.100.000,-- veräußert. Im August 1998 ist der restliche Gebäudeteil (drei Stockwerke mit Substandardwohnungen und zwei Geschäftslokale) um S 5 Mio. angekauft worden. Sowohl die im August 1998 erzielten Mieteinnahmen des Objektes V als auch die Mieteinnahmen des restlichen Hauses in SG waren bis zur USO-Prüfung im Juni 1999 nicht versteuert worden (genannter Umsatzsteuerakt, Niederschrift vom 14. Juni 1999 sowie der diesbezügliche Aktenvermerk).

Betreffend das Veranlagungsjahr 1998 reichte ST die Steuererklärungen erst im Rechtsmittelwege ein, wobei er einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 1.092.272,-- deklarierte (genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 1998, Bl. 21).

Anlässlich einer Betriebsprüfung über die Veranlagungsjahre 1996 bis 1998 in der Zeit vom 18. September bis zum 13. Dezember 2000 erfolgte auch eine lediglich rechnerische Überprüfung der Umsatzaufzeichnungen für die Voranmeldungszeiträume Februar 1999 bis August 2000 ohne Beanstandungen (Veranlagungsakt, Bilanzakt, BP-Bericht vom 13. Dezember 2000 zu ABNr. 103103/00, TZ 15).

Die diesbezüglichen Jahressteuererklärungen für 1999 betreffend die HS GmbH wurden von ST nicht eingereicht, weshalb – offenbar in Vertrauen auf die rechnerische Überprüfung der Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuervorauszahlungen durch den Betriebsprüfer – der Jahresumsatz der HS GmbH im Schätzungswege gemäß § 184 Bundesabgabenordnung (BAO) lediglich mit S 550.000,-- analog den erklärten Umsätzen und damit lediglich eine Umsatzsteuerjahresschuld von S 15.000,-- festgesetzt wurde (Veranlagungsakt, Veranlagung 1999).

Auch für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2000 wurden im Auftrag des ST vom Buchhalter entsprechende Voranmeldungen eingereicht. In diesen Voranmeldungen

waren jedoch lediglich Umsätze in Höhe von S 43.538,23 (01/00), S 40.629,13 (02/00), S 49.160,99 (03/00), S 54.758,63 (04/00), S 38.513,73 (05/00), S 29.424,79 (06/00), S 37.926,-- (07/00), S 40.857,33 (08/00), S 142.182,74 (09/00), S 120.071,24 (10/00), S 76.081,14 (11/00) sowie S 101.095,64 (12/00) ausgewiesen, was für die Monate Jänner bis August 2000 Guthaben in Höhe von S 4.053,--, S 6.034,-- S 9.495,--, S 2.213,--, S 5.720,--, S 6.035,--, S 4.845,--, sowie S 7.979,-- und für die restlichen Monate lediglich Zahllasten in Höhe von S 6.653,--, S 2.973,--, S 628,-- sowie S 2.142,-- erbrachte (Umsatzsteuerakt der HS GmbH, die dort eingereichten Voranmeldungen).

Die Jahressteuererklärungen betreffend das Veranlagungsjahr 2000 wurden vom Geschäftsführer ST ebenfalls nicht eingereicht, weshalb im Schätzungswege gemäß § 184 BAO der Jahresumsatz der GmbH mit S 600.000,-- und die sich solcher Art ergebende Zahllast mit S 20.000,-- festgesetzt wurde; der diesbezügliche Umsatzsteuerbescheid vom 21. März 2002 wurde dem Geschäftsführer am 11. Dezember 2002 persönlich ausgehändigt und ist damit wirksam geworden (Schriftverkehrsakt betreffend die HS GmbH, Aktenvermerk vom 11. Dezember 2002).

Am 23. März 2001 wurde im Auftrag des ST eine Voranmeldung eingereicht, nämlich diejenige für Jänner 2001 mit einer ausgewiesenen Zahllast von S 1.530,-- (Umsatzsteuerakt, Voranmeldung).

Hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume Februar bis Dezember 2001 wurden keinerlei Voranmeldungen eingereicht und auch keine Vorauszahlungen entrichtet (Umsatzsteuerakt, Buchungsabfrage vom 14. Jänner 2006).

Die Steuererklärungen betreffend die HS GmbH für das Veranlagungsjahr 2001 wurden vom Geschäftsführer ST, der für die Abgabenbehörde unbekannten Aufenthaltes war, nicht eingereicht (Veranlagungsakt, Veranlagung 2001).

Auch betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2002 wurden keinerlei Voranmeldungen eingereicht und keine Vorauszahlungen entrichtet (Umsatzsteuerakt, Buchungsabfrage vom 14. Jänner 2006).

Im Dezember des Jahres 2002 war es jedoch der Betriebsprüferin des Finanzamtes Klagenfurt gelungen, die Anschrift des Beschuldigten in Wien ausfindig zu machen und ihn zu einem Erscheinen bei der Abgabenbehörde zu bewegen. Anlässlich dieser Vorsprache am 11. Dezember 2002 wurde mit ST eine Niederschrift aufgenommen, in welcher er im

Zusammenhang mit einer USO-Prüfung betreffend die Voranmeldungszeiträume Februar 2001 bis September 2002 bezüglich der HS GmbH und deren Aktivitäten wie folgt ausführte:

In den letzten Jahren seien in V und im Wiener Bereich (Objekte SG und ZG) Gebäude in verschiedenen Ausbaustufen käuflich erworben bzw. als Hauptmiete gepachtet worden.

Betreffend das Objekt V wäre die HS GmbH Hauptmieter für 22 Wohnungen gewesen, diese wurden subvermietet. Im Juni 2002 sei das Gebäude dem Vermieter gegen eine Ablösezahlung von ca. S 2,5 Mio. retourniert worden. Betreffend das Objekt SG habe die HS GmbH vor ca. vier Jahren den Dachboden erworben und anschließend das Gesamtgebäude mit Ausnahme bestandener Besitzanteile um ca. S 4,7 Mio. gekauft. Der Dachboden wurde ausgebaut, davon wurden zwei Wohnungen verkauft, eine Wohnung sei leerstehend.

Betreffend dieses Gebäude seien drei Wohnungen verkauft worden und der Rest (sechs Wohnungen) sei vermietet. Der Verkaufserlös aus dem Dachboden in Höhe von ca. S 3,5 Mio. sei treuhändig hinterlegt. Betreffend das Objekt ZG habe die HS GmbH den Dachboden um ca. S 350.000,-- gekauft und um S 6 Mio. ausgebaut. Die Wohnungen seien verkauft und eine Wohnung unterliege einer Eigennutzung. Der Verkaufserlös von ca. S 6 Mio. sei treuhändig hinterlegt (Arbeitsbogen zu ABNr. 101031/03, Bl. 8 f.).

Nachdem ST der Aufforderung, diesbezügliche Unterlagen und ausstehende Steuererklärungen nachzureichen, nicht entsprochen hatte, wurde die USO-Prüfung in eine Betriebsprüfung betreffend die HS GmbH für die Veranlagungsjahre 2000 bis 2002 übergeleitet (siehe obgenannter Arbeitsbogen).

Bei dieser Betriebsprüfung wurden anlässlich der Bekanntgabe der Besteuerungsgrundlagen die Umsätze der HS GmbH im Schätzungswege gemäß § 184 BAO auf Basis der vom ST gegebenen Angaben ausgerechnet.

Demnach wurden die Umsätze aus der Vermietung von Wohnungen und Geschäftslokalen für die Jahre 2000 bis 2002 dahingehend geschätzt, dass beim Objekt in K die bereits oben erwähnte Eigennutzung von zwei Wohnungen von monatlich netto S 4.000,-- zum Ansatz genommen wurde, was einen jährlichen Umsatz von S 48.000,00 ergab (BP-Bericht vom 8. Mai 2003, TZ 17a). Die Subvermietung von 22 Wohnungen beim Objekt V wurde mit einem monatlichen Nettoumsatz von S 100.000,-- geschätzt, was einen Umsatz von S 1,2 Mio. pro Jahr ergab (genannter BP-Bericht, TZ 17b). Beim Objekt SG in Wien wurden vier Wohnungen mit einem monatlichen Nettoumsatz von S 24.000,-- und zwei Geschäftslokale im Erdgeschoss mit monatlich netto S 40.000,-- zum Ansatz gebracht, was einen jährlichen Umsatz von

S 288.000,-- plus S 480.000,-- ergab (genannter BP-Bericht, TZ 17c). Die Jahresumsatzsteuer für 2000 bis 2002 wurde daher mit jeweils S 249.600,-- festgestellt. Auffällig ist dabei der fehlende Ansatz von Vorsteuern (genannter BP-Bericht, TZ 20 ff.).

Auch betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner und Februar 2003 hatte ST betreffend die HS GmbH weder Vorauszahlungen entrichtet noch Voranmeldungen eingereicht. Durch die Betriebsprüfung wurde die Zahllast für beide Monate mit S 41.600,-- im Schätzungswege festgesetzt (genannter Bericht, TZ 16a).

Von den solcherart dem Fiskus offensichtlich verheimlichten Erlösen, welche ja der Geschäftsführer ST u.a. zur Deckung seines Lebensunterhaltes verwenden musste, hat der Betriebsprüfer angenommen, dass diese in einem Ausmaß von S 400.000,-- dem Beschuldigten als verdeckte Gewinnausschüttung zugeflossen sind. Die diesbezügliche Kapitalertragsteuer in Höhe von jährlich S 133.320,-- war aber dem Finanzamt nicht zugeflossen (genannter BP-Bericht, TZ 24, 33).

Nach Auswertung dieses Sachverhaltes erkannte der Spruchsenat II beim Finanzamt Klagenfurt als Organ des Finanzamtes Klagenfurt ST schuldig, er habe im Amtsreich des Finanzamtes Klagenfurt als Geschäftsführer der HS GmbH in K vorsätzlich

1. unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichterklärung von Betriebseinnahmen des Jahres 2000 betreffend dieses Veranlagungsjahr eine Verkürzung an bescheidmäßig festzusetzender Umsatzsteuer in Höhe von S 153.066,-- bewirkt,
2. Kapitalertragsteuern aus den obgenannten verdeckten Gewinnausschüttungen der Jahre 2000 bis 2002 in Höhe von insgesamt S 266.640,-- nicht abgeführt und hiedurch in dieser Höhe verkürzt, und
3. unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen für die Voranmeldungszeiträume Jänner 2001 bis Februar 2002 [tatsächlich gemeint: 2003] eine Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen in der Höhe von insgesamt S 359.513,-- bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten

und hiedurch die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG (Fakten 1. und 2.) und nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (Faktum 3.) begangen, weshalb über ihn nach

dem Strafsatz des § 33 Abs. 5 FinStrG iVm § 21 [Abs. 1 und 2] FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 40.000,-- und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von 90 Tagen verhängt wurde.

An Verfahrenskosten wurden dem Beschuldigten gemäß § 185 [Abs. 1 lit. a] FinStrG pauschal € 363,-- vorgeschrieben.

Der Erstsenat hatte sich dabei zur Ermittlung der strafbestimmenden Wertbeträge auf den obgenannten Betriebspflichtenbericht vom 8. Mai 2003 gestützt, wobei er jedoch in Anbetracht des unterbliebenen Vorsteuerabzuges und der notgedrungen vorliegenden Unsicherheiten einer derartigen Schätzungsmaßnahme von den festgestellten Bemessungsgrundlagen einen Abschlag von einem Drittel vornahm (siehe die Berechnung durch den Amtsbeauftragten, Finanzstrafakt Bl. 13).

Dem Beschuldigten – wie jedem anderen österreichischen Unternehmer auch – sei bekannt, dass Umsatzsteuervoranmeldungen zeitgerecht der Abgabenbehörde zu melden bzw. Umsatzsteuervorauszahlungen zeitgerecht zu entrichten sind sowie Einnahmen gegenüber dem Finanzamt in der richtigen Höhe offen zu legen sind, widrigenfalls zwangsläufig Einkommen- (hier in Form der Kapitalertragsteuer) und Umsatzsteuerverkürzungen die Folge seien. Die festgestellten gravierenden und in ihren Auswirkungen massiven Mängel ließen, in Verbindung mit den über den Beschuldigten bereits ausgesprochenen Vorstrafen (siehe unten), nur den Schluss vorsätzlichen Handels, betreffend die angelasteten Umsatzsteuervorauszahlungsverkürzungen auch in Form der Wissentlichkeit, zu.

Bei der Bemessung der Geldstrafe berücksichtigte der Erstsenat als erschwerend den relativ langen Deliktzeitraum und die Vorverurteilung[en], als mildernd keinen Umstand. Unter Bedachtnahme auf die nach der Aktenlage bekannten wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschuldigten wäre eine Geldstrafe von € 40.000,00 der tatbezogenen Schuld des ST entsprechend.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates hat der Beschuldigte innerhalb offener Frist Berufung erhoben, wobei er die Aufhebung des Erkenntnisses wegen Rechtswidrigkeit sowie eine Rückverweisung [offenbar der Finanzstrafsache] an den Spruchsenat zur neuerlichen Verhandlung forderte. Er sei zur mündlichen Verhandlung des Erstsenates nicht rechtswirksam geladen worden und hätte daher nicht die Möglichkeit gehabt, sich zum gegenständlichen

Finanzstrafverfahren zu äußern. Ein zweiter Zustellversuch an seine neue Anschrift in WG sei gescheitert, weil infolge des über seine Person verhängten Konkursverfahrens und der damit einhergehenden Postsperrre diese Ladung seiner Masseverwalterin zugegangen wäre und von dort mit Sicherheit nicht fristgerecht ausgeliefert wurde. Eine solche Übermittlung wäre aber auch nicht möglich gewesen, da er zu diesem Zeitpunkt in Polen bei Bekannten aufhältig und an der Abgabestelle in Wien daher kurz abwesend gewesen sei. In der Sache selbst sei es die Pflicht der Behörde, von Amts wegen zu ermitteln, die Initiative für die Aufnahme von Beweisen bzw. die Durchführung eines Beweisverfahrens sei jedenfalls nicht dem Beschuldigten aufzuladen. Die Unschuldsvermutung im Sinne des Art. 6 Abs. 2 MRK bedeute, dass der bloße Hinweis auf in Rechtskraft erwachsene abgabenbehördliche Bescheide und die Zugrundelegung der abgabenrechtlichen Feststellungen nicht ausreiche, um ihn in verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren schuldig zu erkennen. Es läge daher darüber hinaus ein grob mangelhaftes Ermittlungsverfahren vor.

Eine Berufung des Amtsbeauftragten liegt nicht vor.

Zur mündlichen Verhandlung des Berufungssenates vom 16. Jänner 2006 ist der Beschuldigte trotz eigenhändiger Übernahme der diesbezüglichen Ladung am 10. Jänner 2006 ohne Angabe von Gründen nicht erschienen, weshalb zumal auf Grund des Einschreitens seines Verteidigers gemäß §§ 126 iVm 157 FinStrG in seiner Abwesenheit verhandelt wurde.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Rüge ist vorerst anzumerken, dass der vom Beschuldigten behauptete Zustellmangel im Zusammenhang mit seiner Ladung zur Verhandlung des Spruchsenates am 13. Mai 2004 tatsächlich insoweit nicht gegeben ist, als der Beschuldigte mit Rückscheinbrief, auf welchem der Vermerk "trotz Konkurs Zustellung an den Adressaten" angebracht war, über die Verhandlung verständigt wurde. Der Rückscheinbrief wurde am 6. Mai 2004 beim Postamt 1060 hinterlegt und offenkundig in der Folge noch während der Hinterlegungsfrist vom Beschuldigten behoben (Finanzstrafakt Bl. 33, 38 verso). Diese Hinterlegungsfrist hat aber offensichtlich erst nach der Verhandlung des Erstsenates geendet. Es wäre daher denkbar, dass ST tatsächlich von der mündlichen Verhandlung des Spruchsenates erst nach deren Durchführung Kenntnis erlangt hat.

Damit ist für den Beschuldigten jedoch nichts gewonnen: Ein allfälliger Mangel hinreichenden Parteiergehörs in erster Instanz wird nämlich durch die Möglichkeit, seinen Standpunkt im Berufungsverfahren auszuführen, geheilt (vgl. VwGH 15.5.1986, 84/16/0234 – ÖStZ 1986, 206 = SWK 1986 R 161).

Der Umstand, dass es der Beschuldigte vorgezogen hat, sich vor dem Berufungssenat durch seinen Verteidiger vertreten zu lassen, wäre eine in die Sphäre der Prozesspartei fallende Angelegenheit und indiziert keinen Verfahrensmangel vor dem Berufungssenat.

In der Sache selbst ist auszuführen:

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

Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 leg. cit. eine derartige Abgabenverkürzung bewirkt, wenn beispielsweise bescheidmäßig festzusetzende Abgaben wie Umsatzsteuern zu niedrig festgesetzt wurden (lit. a) oder wenn selbst zu berechnende Abgaben wie Kapitalertragsteuern ganz oder teilweise nicht entrichtet wurden (lit. b).

Dabei handelt gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG 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 (bedingter Vorsatz, dolus eventualis).

Gemäß § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB) handelt ein Täter wissentlich, wenn er den Umstand oder Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern sein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Gemäß § 5 Abs. 2 StGB handelt derjenige Täter absichtlich, dem es darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

Im gegenständlichen Fall hat offenkundig, wie aus seinem Verhalten unzweifelhaft erschließbar, der Beschuldigte eine größtmögliche Verheimlichung der im Rahmen der HS GmbH ausgeübten gewerblichen Tätigkeiten sowie eine damit verbundene größtmögliche rechtswidrige Steuervermeidung angestrebt, indem er gleichsam seine Geschäftsverbindungen bzw. diejenigen der HS GmbH mit dem österreichischen Fiskus einseitig eingestellt hat, die

erzielten Erlöse nur im geringen Ausmaß im Rahmen von Voranmeldungen betreffend Jänner 2000 bis Jänner 2001 offengelegt und in der Folge trotz Andrängen der Abgabenbehörde keine Steuererklärungen eingereicht hat. Dies in der Hoffnung, dass das Finanzamt Klagenfurt in Unkenntnis vom Umfang der geschäftlichen Aktivitäten der HS GmbH wiederum, wie betreffend 1999 am 6. September 2001 tatsächlich passiert, eine viel zu niedrige Schätzung vornehmen würde.

Auch tatsächlich hat die Abgabenbehörde betreffend das Veranlagungsjahr 2000 die Jahresumsatzsteuer mit lediglich S 20.000,-- geschätzt und war sohin der Tatplan des ST insoweit erfolgreich, als die Jahresumsatzsteuer für das Veranlagungsjahr 2000 um S 153.066,-- zu niedrig festgesetzt worden ist.

Betreffend das Veranlagungsjahr 2001 war nach Ablauf der Erklärungsfrist am 31. März 2002 von Seite des Beschuldigten aus seiner Sicht offenkundig alles unternommen worden, um eine zu niedrige Schätzung der Jahresumsatzsteuer herbei zu führen. Zu einer solchen ist es jedoch auf Grund der späteren Betriebsprüfung im Jahre 2003 nicht mehr gekommen.

Wie der Erstsenat richtig ausgeführt hat, ist es steuerliches Allgemeinwissen, dass unbeschränkt einkommensteuerpflichtige natürliche Personen von ihren Einkünften in Österreich Einkommensteuer zu bezahlen haben.

Es bestehen für den Berufungssenat keine Zweifel, dass etwa ST betreffend dem aus seinem aus der Tätigkeit der HS GmbH erzielten Einkommen keine Steuerpflicht erkannt hätte, zumal der Umstand einer anfallenden Kapitalertragsteuer im Falle von Gewinnausschüttungen aus der HS GmbH bereits anlässlich der Vorprüfung betreffend die Veranlagungsjahre 1996 bis 1998 thematisiert worden ist (BP-Bericht vom 13. Dezember 2000, ABNr. 103103/00, TZ 37).

Gemäß § 13 Abs. 1 FinStrG gelten die Strafandrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen (beispielsweise einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG) nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und für die Beteiligung an einem Versuch. Gemäß Abs. 2 ist eine Tat versucht, falls der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt, in dem er beispielsweise wie im gegenständlichen Fall bis zum Ablauf der Erklärungsfrist die Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung mit dem Ziel unterlässt, eine Schätzung auf Basis der bekannt gegebenen Zahllasten zu erreichen, sohin also für das Veranlagungsjahr 2001 in Höhe von S 1.530,--. Hinsichtlich der verheimlichten Zahllasten des Jahres 2001 wäre ST daher ansich

eine versuchte Hinterziehung an Umsatzsteuer im Sinne der §§ 33 Abs.1, 13 FinStrG vorzuwerfen.

Eine derartige Qualifikation beinhaltet in der Regel einen höheren Unwertgehalt als eine solche lediglich nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG. In Anbetracht des geltenden Verböserungsverbotes nach § 161 Abs.3 FinStrG ist es dem Berufungssenat daher verwehrt, eine solche erstmals vorzunehmen, da dies zu einer höheren Strafausmessung führen müsste.

Auch in einem Finanzstrafverfahren ist es übrigens erlaubt, im Falle einer feststehenden Tatsache bewirkter Abgabenverkürzungen bei Bedarf mit einer Schätzung der Bemessungsgrundlagen vorzugehen, wenngleich sämtliche konkrete Argumente zu Gunsten des Beschuldigten derart zu berücksichtigen sind, dass mit Sicherheit sämtliche Unabwägbarkeiten zu seinen Gunsten ausgeschlossen werden können. Derartige konkrete Einwendungen gegen das auf Basis der gegebenen Beweislage erstellte, schlüssige Schätzungsergebnis des Betriebsprüfers liegen nicht vor, weshalb in Nachvollziehung seiner Argumentation durchaus von den solcherart erstellten Bemessungsgrundlagen auch für Zwecke des Finanzstrafverfahrens auszugehen ist.

Soweit nämlich im gegenständlichen Fall erkennbare Bedenken aus der Aktenlage tatsächlich zu erschließen waren, wie hier der Nichtansatz von Vorsteuern – möglicherweise, weil aufgrund erbrachter Schwarzarbeiten gegenüber der HS GmbH keine ordnungsgemäßen Rechnungen erstellt worden sind –, hat bereits die Finanzstrafbehörde erster Instanz einen Abschlag von einem Drittel bei der Bemessungsgrundlage vorgenommen.

Der Berufungssenat findet daher keinen Anlass, an den vom Spruchsenat festgestellten Verkürzungen zu zweifeln.

Wollte man die gegenteilige Rechtsmeinung vertreten, wonach Schätzungen in einem Finanzstrafverfahren allenfalls aus prinzipiellen Gründen unzulässig wären, würde dies zu dem absurdem Ergebnis führen, wonach gerade diejenigen Finanzstraftäter, welche jeglichen Kontakt mit den Behörden verweigerten, nicht bestraft werden könnten, diejenigen aber, welche letztendlich mit der Finanzstrafbehörde kooperierten und geringeres Unrecht auf sich geladen haben, selbst die Grundlage für ihre Bestrafung lieferten.

Der Beschuldigte hat daher tatsächlich betreffend das Veranlagungsjahr 2000 eine Hinterziehung an Umsatzsteuer gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG in Höhe von S 153.066,--, betreffend das Veranlagungsjahr 2001 (die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember

2001) eine Hinterziehung von Umsatzsteuervorauszahlungen gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG in Höhe von S 165.380,--, betreffend die Jahre 2000 bis 2002 eine Hinterziehung von Kapitalertragsteuer gemäß § 33 Abs.1 FinStrG in Höhe von insgesamt S 266.640,--, betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2002 eine Hinterziehung von Umsatzsteuervorauszahlungen gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG in Höhe von insgesamt S 166.400,--, sowie betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner und Februar 2003 eine Hinterziehung von Umsatzsteuervorauszahlungen gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG in Höhe von € 2.015,44 zu verantworten.

Zur Strafbemessung ist anzumerken:

Derartige Abgabenhinterziehungen werden gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG grundsätzlich mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Nach § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung die Schuld des Täters. Nach Abs. 2 und 3 dieser Bestimmung sind bei Bemessung der Strafe dabei die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwagen und 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 204/57, in der Geltung ab dem 5. Juni 2004, ist bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich wie hier nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag überhaupt nur zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen.

Wenngleich diese Bestimmung als ausdrückliche Regelung für die gegenständlichen Finanzstraftaten des ST in Anbetracht des § 4 Abs. 2 FinStrG noch nicht anwendbar ist, ergibt sich daraus jedenfalls ein wichtiger Hinweis zur Beachtung einer ausreichenden Generalprävention, wo offenbar Finanzvergehen wie die verfahrensgegenständlichen Hinterziehungen in ihrer Gesamtheit durchaus eine budgetäre Wirkung erzielen und deshalb mit ausreichender Sanktion zu bedenken sind, um andere potentielle Finanzstraftäter von der Begehung ähnlicher Finanzstraftaten abzuhalten.

Gemäß § 41 Abs. 1 FinStrG kann jedoch bei derartigen Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, das Höchstmaß der angedrohten Geldstrafe um die Hälfte überschritten werden, wenn der Täter schon zweimal wegen eines Finanzvergehens

nach § 33 FinStrG bestraft worden ist und diese Strafen wenigstens zum Teil vollzogen worden sind, der Täter aber neuerlich ein solches Finanzvergehen begeht.

Abfragen aus der Finanzstrafkartei und der diesbezüglichen Strafkonten ist zu entnehmen, dass ST bereits mit Strafverfügung des Finanzamtes Klagenfurt vom 17. März 1995 zu StrLNr. 150/94 wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG zu einer Geldstrafe von S 110.000,-- bestraft worden ist, welche am 1. Juni 1995 bezahlt wurde.

Laut Strafverfügung vom 11. Mai 1994 wurde ST vom Finanzamt Klagenfurt wegen Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG aufgrund Nichteinreichung der Einkommensteuererklärungen für 1991 und 1992 mit S 3.000,-- gestraft (Str.L.Nr. 193/94).

Mittels einer weiteren Strafverfügung des Finanzamtes Klagenfurt, StrNr. 1998/00010/01, wurde ST wegen hinterzogener Einkommensteuer betreffend 1994 sowie betreffend hinterzogener Umsatzsteuervorauszahlungen für Oktober 1995 und März 1996 nach § 33 FinStrG am 13. Jänner 1998 mit einer Geldstrafe von S 15.000,-- belegt, welche am 9. März 1998 entrichtet worden ist.

Weiters wurde ST mit Erkenntnis des Spruchsenates als Organ des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk in Wien, StrNr. 2001/00287/001, wegen fahrlässiger Verkürzung von Umsatz- und Einkommensteuern betreffend die Veranlagungsjahre 1997 bis 1999 gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG und wegen vorsätzlich nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit erfolgter Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen betreffend 2000 gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG mit einer Geldstrafe von € 60.000,-- belegt.

Gemäß § 41 Abs. 2 FinStrG bleibt für eine Strafschärfung wegen Rückfall eine frühere Strafe nur dann außer Betracht, wenn seit ihrem Vollzug bis zur folgenden Tat mehr als fünf Jahre vergangen sind.

Da also betreffend die mittels Strafverfügung vom 17. März 1995 wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG verhängte Geldstrafe am 1. Juni 1995 und die mittels Strafverfügung vom 13. Jänner 1998 wegen Hinterziehungen der Umsatzsteuervorauszahlungen für Oktober 1995 und März 1996 verhängte Geldstrafe wiederum am 9. März 1998 bezahlt worden ist, sind die spruchgegenständlichen Finanzvergehen somit größtenteils innerhalb der am 9. März 2003 geendeten Frist gelegen gewesen, weshalb die Bestimmung des § 41 FinStrG zur Anwendung gelangt.

Der tatsächliche Strafrahmen, innerhalb welchem vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall die Geldstrafe auszumessen gewesen wäre, beträgt also S 2,337.657,--, umgerechnet € 169.884,15.

Hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe und die sonstigen zu beachtenden Kriterien die Waage und wäre von einer durchschnittlichen wirtschaftlichen Situation des Beschuldigten auszugehen, wäre etwa eine Geldstrafe von rd. € 80.000,-- zu verhängen gewesen.

Konkret sind als mildernd der eingetretene teilweise Zeitablauf seit Begehung der Straftaten, als erschwerend aber der lange Tatzeitraum mit einer Vielzahl deliktischer Angriffe, sowie die Vorstrafen, soweit sie nicht bereits Eingang in die Erweiterung der Bemessungsbasis gefunden haben, zu bedenken.

Zu berücksichtigen ist auch der Umstand, dass betreffend die Hinterziehungen der Umsatzsteuervorauszahlungen diese in Relation zur Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer mit einen geringeren deliktischen Unwertgehalt behaftet sind.

In Anbetracht der umfangreichen Verfehlungen des Beschuldigten und seines deliktischen Vorlebens wäre eine empfindliche Strafe angebracht, um ihn allenfalls von der Begehung weiterer Finanzvergehen abzuhalten. Dieser spezialpräventive Aspekt tritt im Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Zusammenbruchs des Beschuldigten eher in den Hintergrund.

Es verbleibt aber noch die Generalprävention, wonach bei Bekanntwerden der gegenständlichen Entscheidung im Milieu des Beschuldigten jede andere Reaktion der Finanzstrafbehörden als die Verhängung einer empfindlichen Strafsanktion über ST, der über viele Jahre hindurch seinen steuerlichen Pflichten nicht entsprochen hat, geradezu ein Anreiz für Finanzstraftäter in ähnlicher Lage wie der Beschuldigte wäre, die Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Verpflichtungen ebenfalls lediglich als eine vernachlässigbare Größe zu betrachten.

Trotz der sich aus der Aktenlage erschließenden schlechten Finanzlage des Beschuldigten wäre daher durchaus eine Geldstrafe von € 60.000,-- angebracht gewesen.

In Anbetracht des gegebenen Verböserungsverbotes gemäß § 161 Abs. 3 FinStrG ist es jedoch dem Berufungssenat verwehrt, über den Beschuldigten eine höhere Geldstrafe zu verhängen.

Für eine Abminderung der Geldstrafe ist aber jedenfalls kein Raum.

Als anders gestaltet erweist sich jedoch die Sachlage bezüglich der Ersatzfreiheitsstrafe, für welche vorerst das zur Geldstrafe Gesagte sinngemäß gilt.

Anzumerken ist dabei vorerst, dass eine schlechte Finanzlage keinen Grund für eine Reduzierung der Ersatzfreiheitsstrafe darstellt, da ja eine solche vom Gesetz gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit einer Geldstrafe vorgesehen ist.

Zusätzlich ist aber zu bedenken, dass die vom Ersten Senat zur Anwendung gebrachte Höhe von neunzig Tagen keinen weiteren Spielraum zur Erhöhung derselben mehr zulässt, in Anbetracht der Höhe der konkreten Verkürzungsbeträge aber in Bezug auf die Geldstrafe noch ein nach oben nicht ausgeschöpfter Sanktionsbereich im Verwaltungsverfahren bestehen muss. Brächte man aber bereits bei Finanzvergehen wie den spruchgegenständlichen hinsichtlich der Ersatzfreiheitsstrafe die Höchststrafe zur Anwendung, verbliebe keine Steigerungsmöglichkeit für noch umfangreichere Hinterziehungen. Auf diese Unstimmigkeit ist Bedacht zu nehmen, weshalb die Ersatzfreiheitsstrafe im Spruch gemäß auf achtzig Tage zu reduzieren ist.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein bestimmter Kostenersatz im Ausmaß von € 363,-- festzusetzen ist; die Kostenvorschreibung war daher als rechtens unverändert zu belassen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht dem 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 oder einem Steuerberater 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 Klagenfurt zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Klagenfurt, 16. Jänner 2006

Der Vorsitzende:

HR Dr. Richard Tannert