

GZ. FSRV/0010-L/05

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 4 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Isolde Zellinger sowie die Laienbeisitzer KR Manfred Grubauer und Ing. Günter Reitinger als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen ES wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 10. Februar 2005 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Finanzamt Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 26. November 2004, StrNr. 2003/00053-001, nach der am 23. Juni 2005 in Anwesenheit des Beschuldigten, des Amtsbeauftragten HR Dr. Kurt Brühwasser, des SE als Vertreter der nebenbeteiligten ES und Mitgesellschafter, sowie der Schriftührerin Elisabeth Rath durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

**I.** Der Berufung des Beschuldigten wird **teilweise** Folge gegeben und das angefochtene, im Übrigen unverändert bleibende Erkenntnis des Spruchsenates in seinem Ausspruch über Strafe insoweit abgeändert, als die über den Beschuldigten zu verhängende **Geldstrafe** auf

**€ 7.500,--**

(in Worten: Euro siebentausendfünfhundert)

und die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe  
vorzuschreibende **Ersatzfreiheitsstrafe** auf

**neunzehn Tage**

verringert werden.

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

**Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis vom 26. November 2004 des Spruchsenates III als Organ des Finanzamtes Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz wurde ES zu StrNr. 2003/00053-001 wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG schuldig gesprochen, weil er im Amtsbereich des Finanzamtes Grieskirchen Wels vorsätzlich als steuerlich Verantwortlicher der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesbR) ES und Mitgesellschafter unter Verletzung der abgabenrechtlichen [Anzeige-,] Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch das Verschweigen [ergänze: der unternehmerischen Tätigkeit und] der Umsätze der GesbR im Veranlagungsjahr 2002, [betreffend das genannte Jahr] eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 33.509,95 bewirkt habe, und über ihn nach dem Strafsatz des § 33 Abs.5 FinStrG eine Geldstrafe von € 8.000,-- sowie für den Fall deren Uneinbringlichkeit gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Wochen verhängt; an pauschalen Verfahrenskosten wurden ES gemäß § 185 [Abs.1 lit.a] FinStrG € 363,-- vorgeschrieben.

Der nebenbeteiligten GesbR ES und Mitgesellschafter wurde gemäß § 28 Abs.1 FinStrG die Haftung für diese Geldstrafe auferlegt.

Der Entscheidung liegen folgende Feststellungen des Erstsenates zugrunde [Ergänzungen des Berufungssenates in eckiger Klammer]:

ES ist [war] Inhaber einer Handelsagentur [für Umweltschutzprodukte und auch Bausparberater] an der Anschrift in G. Er bezieht neben einer Rente wegen geminderter Erwerbsfähigkeit auch eine Unfallrente und Einkünfte aus einem Kerzenverkauf [einer Kerzenproduktion].

ES ist in aufrechter Ehe mit JS verheiratet, welche als Hausfrau [außer den unten beschriebenen Einkünften aus der GesbR] kein Einkommen bezieht. Den Beschuldigten treffen sonst keine Sorgepflichten.

Gemeinsam sind die Ehegatten Eigentümer zweier Liegenschaften [Einfamilienhäuser] in A und P [welche mit Hypotheken belastet sind; die gemeinsam Schulden betragen solcherart € 137.156,--]

[Der Beschuldigte ist gelernter Spengler und Dachdecker, wobei er nach einem Arbeitsunfall in eine Invaliditätspension gehen musste (Finanzstrafakt Bl. 72).]

ES bezog [in der Folge auch] Einkünfte als Bausparkassenvertreter [, wobei er nach einer anonymen Anzeige im Dezember 1986 steuerlich erfasst wurde (Veranlagungsakt des Finanzamtes Grieskirchen, nunmehr: Grieskirchen Wels, StNr. 181/4688, Dauerakt)].

Ab Oktober 1988 bis 2001 war ES auch als Handelsagent für Umweltschutzprodukte bzw. Entkalkungsanlagen tätig, was von ihm und seiner damaligen Steuerberaterin auch ordnungsgemäß angezeigt und offen gelegt wurde (siehe den genannten Veranlagungsakt, Dauerakt, eingereichte Einkommensteuererklärungen). Dabei wurden zeitweise auch Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht und Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet (Buchungsabfrage, Finanzstrafakt, Bl. 9).]

[Ab 1995 verkaufte er auch selbst erzeugte bzw. verzierte Wachskerzen (Protokoll Verhandlung vor dem Spruchsenat, Finanzstrafakt Bl. 72).]

Aus Anlass eines Großauftrages [von 60.000 Stück Wachszierkerzen (Finanzstrafakt Bl. 73)] für die Firma X (über die Firma G) gründete er am 1. Jänner 2002 mit seinem Sohn HS und seiner Ehegattin JS die ES GesbR zwecks Herstellung und Vertrieb von [Zierwachs]kerzen [gleichsam in einem familienhaften Manufakturbetrieb,] wobei alle drei Gesellschafter zu gleichen Teilen am Gewinn und Verlust beteiligt werden sollten.

Als steuerlich Verantwortlicher der GesbR wurde von den Gesellschaftern ES bestimmt [(siehe Pkt. 5 des darüber erstellten Gesellschaftsvertrages, Veranlagungsakt ES, Dauerakt)].

Die Gesellschaft nahm auch tatsächlich im Jahre 2002 die gewerbliche Produktion der Kerzen auf und erfüllte den Großauftrag der X, wobei sie einen Umsatz von brutto € 260.782,72 und einen Gewinn von € 174.683,80 erzielte (Veranlagungsakt betreffend die ES und Mitgesellschafter GesbR, StNr. 023/9341, Finanzamt Grieskirchen, Veranlagung 2002, Umsatzsteuererklärung sowie die Erklärung der Einkünfte der Personengesellschaft).

Dem zuständigen Finanzamt Grieskirchen blieb aber diese unternehmerische bzw. gewerbliche Betätigung der Gesellschaft verborgen, da ES weder den Beginn dieser Betätigung bei der Abgabenbehörde angezeigt hatte, weder Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet, weder diesbezügliche Voranmeldungen beim Finanzamt eingereicht, noch allenfalls bis zum Ablauf der Erklärungsfrist für das Veranlagungsjahr 2002 entsprechende Steuererklärungen betreffend die Gesellschaft beim obgenannten Finanzamt eingereicht hatte (obgenannter Veranlagungsakt betreffend die ES und Mitgesellschafter GesbR, Buchungsabfrage betreffend die StNr. 023/9341 vom 3. Mai 2005).

Noch anlässlich eines Telefonates zwischen ES und einem Mitarbeiter des Finanzamtes Grieskirchen Wels am 10. Februar 2003 betreffend seine Einkünfte im Veranlagungsjahr 2001 teilte der Beschuldigte mit, dass er selbst auf eigene Rechnung Kerzen erzeuge und verkaufe, erwähnte aber dabei nichts über die in Wirklichkeit nunmehr seit über 13 Monaten tätige Gesellschaft (Veranlagungsakt betreffend ES, Veranlagung 2001, Aktenvermerk vom 10. Februar 2003).

Mangels Kenntnis von der Existenz bzw. der Tätigkeit der GesbR und infolge fehlender Abgabenerklärungen konnte das Finanzamt Grieskirchen Wels bis zum Ende der Erklärungsfrist am 31. März 2003 die Umsatzsteuer für 2002 in Höhe von € 33.509,95 auch nicht bescheidmäßig festsetzen (Veranlagungsakt betreffend die ES und Mitgesellschafter GesbR, Veranlagung 2002).]

ES habe es dabei ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass er durch [die Verheimlichung der Existenz der GesbR und deren gewerbliche und unternehmerische Betätigung gegenüber dem Finanzamt, die Nichtabgabe der Steuererklärungen betreffend die GesbR bis zum Ende der Erklärungsfrist, sowie] durch das Verschweigen der geschuldeten Umsatzsteuern in obgenannter Höhe eine abgabenrechtliche [Anzeige-,] Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt [und] eine Verkürzung der Umsatzsteuer in der vorhin erwähnten Höhe bewirkt.

In seiner Beweiswürdigung verweist der Erstsenat auf den Umstand, dass [das Finanzamt von der GesbR und deren Umsatz bzw. Gewinn erstmals dadurch Kenntnis erlangt habe], dass einer der Mitgesellschafter, nämlich HS, in seiner am 29. April 2003 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2002 seinen Gewinnanteil aus der Gesellschaft offen gelegt habe. Erst am 30. Juni 2003 – nach Aufforderung durch die Abgabenbehörde – wären die Umsatzsteuererklärung der GesbR und die Erklärung über die Einkünfte der Gesellschaft für 2002 beim Finanzamt eingereicht worden, wobei das vermerkte Datum der Erklärungen, 24. April 2003, in Anbetracht der verschiedenen Schriftzüge nicht vom Beschuldigten stamme.

Das Verhalten des ES wäre als Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG zu qualifizieren, wobei infolge einer teilweisen Tatentdeckung die nach der eingetretenen Verkürzung der Umsatzsteuer für 2002 die durch den Beschuldigten eingereichten Steuererklärungen zwar eine Selbstanzeige darstellten, welche allerdings keine strafaufhebende Wirkung entfalte.

Bei der Strafbemessung erachtete der Erstsenat als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenseitheit des Beschuldigten, sein Teilgeständnis, er erschwerend keinen Umstand.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten, in welcher im Wesentlichen vorgebracht wird, es sei falsch, dass er vorsätzlich die erwähnte Verkürzung an Umsatzsteuer bewirkt habe.

Es sei nämlich zwar richtig, dass die Erklärungen der Personengesellschaft das Datum 24. April 2003 trage, die dazugehörige Einnahmen- / Ausgaben-Rechnung weise aber das Datum 29. Juni 2003 auf. Das Finanzamt habe ihn bis zum 30. Juni 2003 zur Abgabe der Erklärungen für die GesbR nicht aufgefordert, weshalb er die Erklärungen rechtzeitig am 30. Juni 2004 [vermutlich gemeint: 2003] beim Finanzamt Grieskirchen eingereicht habe.

Es sei verwunderlich, dass der Erstsenat von einer Verkürzung von € 33.509,95 spreche, weil infolge der gewählten Bruttomethode der Gewinnermittlung um € 15.164,-- mehr an Einkommensteuer zu entrichten waren.

Nicht zuletzt sei es verwunderlich, dass das Finanzamt Grieskirchen seit 1995 nicht ein einziges Mal Umsatzsteuervorauszahlungen eingefordert habe und die Umsatzsteuererklärungen der Jahre 1995 bis 2001 immer anerkannt habe.

Er habe daher keinesfalls schuldhaft gehandelt, weshalb ihn der Unabhängige Finanzsenat vom Vorwurf der Abgabenhinterziehung freisprechen [und erkennbar: das gegen ihn anhängige Finanzstrafverfahren einstellen] möge.

Eine Berufung des Amtsbeauftragten liegt nicht vor.

Im Rahmen einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wurde der gegenständliche Sachverhalt ausführlich erörtert, wobei der Beschuldigte letztendlich einräumte, es sei sein Fehler gewesen, dass er den Gesellschaftsvertrag vom 1. Jänner 2002 dem Finanzamt nicht zur Kenntnis gebracht habe. Er hätte den Vertrag seiner am 17. April 2002 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2001 beischließen sollen, was er vergessen habe.

Voranmeldungen betreffend die GesbR habe er nicht eingereicht bzw. Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die GesbR habe er nicht entrichtet, weil er das auch in den Vorjahren nicht gemacht habe.

Am Ende des Jahres 2002 habe er die Belegordner betreffend die GesbR seinem Steuerhelfer Mag. F übergeben, welcher ihm aber dann gesagt hätte, er schaffe die Erstellung der Steuererklärungen betreffend die Gesellschaft nicht bis zum 31. März 2003, der Beschuldigte möge an das Finanzamt ein Fristerstreckungsansuchen einreichen.

Für die die Erstellung der Einkommensteuer des HS betreffend 2002 hätten – so der Beschuldigte – „wir“ Mag. F angerufen, welcher dessen Gewinnanteil durchgesagt habe. Er habe sich daraufhin gedacht, das ist ja ein Wahnsinn, welche Zahlungen da auf ihn (den Beschuldigten) zukämen.

Er habe nicht gewartet, bis vom Finanzamt aus Erklärungen an die GesbR zugeschickt worden wären, sondern dies handschriftlich selbst gemacht.

Unter Hinweis auf die schriftlichen Ausführungen und die Rechtzeitigkeit der eingereichten Steuererklärungen im Sinne einer strafaufhebenden Selbstanzeige beantrage er daher die Verfahrenseinstellung.

**Zur Entscheidung wurde erwogen:**

Gemäß § 119 Abs.1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige bzw. die Wahrnehmenden der steuerlichen Interessen derselben die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabevorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs.2 leg.cit. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen und Anzeigen.

Gemäß § 120 Abs.2 iVm § 121 BAO hat derjenige, der einen gewerblichen Betrieb begründet (also beispielsweise eine GesbR – bzw. für diese deren Wahrnehmende ihrer steuerlichen Interessen – , welche eine Produktion und Vertrieb von Kerzen eröffnet) binnen Monatsfrist diesen Umstand dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt (hier: dem Finanzamt Grieskirchen) anzuzeigen.

Gemäß § 21 Abs.1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer (also hier die ES und Mitgesellschafter GesbR bzw. deren Wahrnehmende der steuerlichen Interessen ES) 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) selbst zu berechnen war. Die Voranmeldung galt als Steuererklärung. Der Unternehmer (bzw. der Wahrnehmende für das Unternehmen) 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 laut § 1 einer Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl II 1998/206, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung. Der Zeitlauf bis zum Eintritt der diesbezüglichen Fälligkeit der Zahllasten eines Jahres verkürzte sich allenfalls um einen Monat für den Fall der nicht zeitgerechten Entrichtung der Sondervorauszahlung im vorangegangenen Kalenderjahr (§ 21 Abs.1a UStG 1994 in der damals geltenden Fassung).

Gemäß § 21 Abs.4 UStG 1994 wird der Unternehmer nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er eine entsprechende Steuererklärung abzugeben hat. Diese Umsatzsteuererklärung war – bis zur Einführung der elektronischen Abgabenerklärung mit BGBl I 2003/124 ab Veranlagung 2003 – bis einschließlich betreffend dem Veranlagungsjahr

2002 gemäß § 134 Abs.2 BAO in der damals geltenden Fassung bis zum Ende des Monates März des Folgejahres einzureichen gewesen.

Gemäß § 51 Abs.1 lit.a FinStrG macht sich derjenige, der, ohne hiervon den Tatbestand anderer Finanzvergehen zu erfüllen (siehe die weiteren Ausführungen), vorsätzlich derartige abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten verletzt, entsprechender Finanzordnungswidrigkeiten schuldig.

Gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG macht sich ein Unternehmer bzw. der Wahrnehmende der steuerlichen Interessen eines solchen (wie gegebenenfalls ES für die ES GesbR) einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er bzw. der Wahrnehmende vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 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 leg.cit. eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn selbst zu berechnende Abgaben (hier: die Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet wurden.

Gemäß § 33 Abs.1 FinStrG machte sich eine derartige Person statt dessen einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn sie (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung der ihr übertragenen diesbezüglichen abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem sie die Existenz des Unternehmens bzw. die unternehmerische bzw. gewerbliche Tätigkeit gegenüber den Abgabenbehörden nicht anzeigt und auch jegliche weitere Information über diese verheimlicht, keine Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet, keine Umsatzsteuervoranmeldungen einreicht und auch bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist keine Umsatzsteuererklärung (bzw. andere Abgabenerklärungen betreffend das Unternehmen) bei den Abgabenbehörden einreicht, sodass infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde (hier: des Finanzamtes Grieskirchen) von der Entstehung des Abgabenanspruches eine bescheidmäßig festzusetzende Abgabe (hier: die Umsatzsteuer betreffend das Veranlagungsjahr 2002) mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (also bis zum 31. März 2003) nicht festgesetzt werden konnte (§ 33 Abs.3 lit.a FinStrG, letzte Alternative).

Eine Strafbarkeit wegen einer zumindest versuchten derartigen Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach §§ 13, 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 zu verkürzen versuchten bzw. in der verkürzten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs.1 lit.a FinStrG (siehe oben) zu bestrafen wären.

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.

Der Erstsenat hat den gegenständlichen Sachverhalt unter den Tatbestand einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG eingeordnet.

Unbestritten ist zum Abschluss der Berufungsverhandlung, dass tatsächlich ES der Wahrnehmende der steuerlichen Angelegenheiten der gegenständlichen GesbR gewesen ist und infolge der Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten diese bzw. deren Umsatzsteuerschuld für das Veranlagungsjahr 2002 im Ergebnis gegenüber dem Fiskus geheim gehalten hat, sodass das zuständige Finanzamt die Umsatzsteuer in Höhe von € 33.509,95 auch nicht bis einschließlich zum 31. März 2003 festsetzen konnte.

Die Höhe des strafrelevanten Verkürzungsbetrages ergibt sich aus der Höhe des nicht festgesetzten Abgabenbetrages; eine Saldierung mit allfälligen anderen Abgabenschulden oder -gutschriften ist nicht zulässig.

Die subjektive Tatseite der vorgeworfenen Abgabenhinterziehung begegnet Einwendungen des Beschuldigten.

Diese Einwendungen erweisen sich aber als nicht berechtigt:

Die grundsätzlichen abgabenrechtlichen Pflichten eines Unternehmers, den Beginn bzw. die Tatsache seiner Betätigung den Abgabenbehörden mitzuteilen sowie – bei Überschreiten bestimmter Grenzen – Vorauszahlungen an Umsatzsteuer zu entrichten und Voranmeldungen beim Finanzamt einzureichen, sind steuerliches Allgemeinwissen und auch völlig steuerlichen Laien in der Regel bekannt. Ein solcher Laie ist aber ES in Anbetracht seiner vormaligen beruflichen Beratungstätigkeit und zumal seiner eigenen jahrzehntelangen unternehmerischen Tätigkeit nicht gewesen, zumal auch in seiner eigenen Abgabensache die Abgabenbehörde über seine selbständige Tätigkeit letztlich ordnungsgemäß in Kenntnis gesetzt worden ist.

Umstände, welche gegen das Vorhandensein eines derartigen Basiswissens auch beim Beschuldigten im strafrelevanten Zeitraum sprechen, sind der Aktenlage nicht zu entnehmen.

Der Beschuldigte will mit seinen Ausführungen glauben machen, er habe ohnehin ursprünglich den Beginn der unternehmerischen Tätigkeit der GesbR dem Finanzamt anzeigen wollen, indem er eine Kopie des Protokolles über den mündlich abgeschlossenen Gesellschaftsvertrages den am 17. April 2002 eingereichten Abgabenerklärungen betreffend seine Person für 2001 beischließen wollte, in der Folge aber auf die Übermittlung dieser Kopie vergessen. Erst ungefähr ein Jahr später habe er dies entdeckt und seinem Steuerhelfer mitgeteilt, welcher im geraten habe, die Vertragskopie [ergänze offenbar: seinen Steuererklärungen für 2002 im Jahre] 2003 mitzugeben.

Damit räumt ES aber immerhin bereits selbst ein, in Kenntnis seiner jahrelangen Säumigkeit einen Tatentschluss gefasst zu haben, bis zum Einlangen der seine Person betreffenden Steuererklärungen bei der Abgabenbehörde dem Fiskus die Existenz der GesbR und deren unternehmerische Tätigkeit zu verheimlichen.

Seltsam mutet auch an, dass er angeblich diese wichtige Information der Behörde, welche auch in seinem eigenen Abgabenverfahren mittels eigenständigen Schreiben bzw. Formularen erfolgt war, angeblich gleichsam indirekt mit beiläufiger Übersendung einer Vertragskopie als Beilage ohne weitere Erläuterung geben wollte.

Unverständlich erscheint, warum er diese Vertragskopie nicht bereits seinem Fristerstreckungsansuchen betreffend die GesbR (entsprechend seiner eigenen Darstellung in der Berufungsverhandlung) beigeschlossen hat oder zumindest über dessen Inhalt im Telefonat vom 10. Februar 2003 dem Finanzamt berichtet hat.

Vollends unglaublich werden die Ausführungen des Beschuldigten, versucht man diese mit zu treffenden Sachverhaltsfeststellungen in Einklang zu bringen:

So behauptet der Beschuldigte in der Berufungsverhandlung, er habe auf Anraten seines Steuerhelfers in Zusammenhang mit der GesbR ein Fristerstreckungsansuchen betreffend die Abgabenerklärungen für 2002 einbringen wollen, aber deren Steuernummer nicht gekannt.

Ohne jeden Zweifel und keiner Uminterpretation zugänglich, hat ES lediglich ein Fristerstreckungsansuchen betreffend seine eigenen Abgabenerklärungen eingebracht.

Ansatzpunkte für ein derart sprachliches Unvermögen, welches den Beschuldigten etwa daran gehindert hätte, zum Ausdruck zu bringen, dass er ein Anbringen betreffend der Gesellschaft und nicht etwa betreffend seine Person einbringen wollte, finden sich in den Akten nicht. Anlässlich der Berufungsverhandlung vermochte sich der erkennende Senat vielmehr von einer raschen Auffassungsgabe und einer durchaus gegebenen sprachlichen Gewandtheit des Beschuldigten zu überzeugen.

Auch der Behauptung des Beschuldigten, er selbst habe aus eigenem Antrieb und ohne auf eine Aufforderung durch die Abgabenbehörde zu warten, die Steuererklärungen betreffend die GesbR für 2002 beim Finanzamt eingereicht, steht die tatsächliche Aktenlage entgegen.

So findet sich im Veranlagungsakt betreffend die GesbR, Dauerakt, eine Kopie der Einkommensteuererklärung des HS für 2002 (mit welcher das Finanzamt von der Existenz der GesbR erfahren hatte) und auf dieser ein Aktenvermerk eines Organwalters der Abgabenbehörde, wonach am 29. April 2003 ein Fragebogen über die Betriebseröffnung (Verf 26) und die Steuererklärungsformulare E 6, E 106, U 1 und 2 zugesandt worden wären.

Damit korrespondierend wurden betreffend die GesbR am 30. Juni 2003 persönlich eingereicht eine Umsatzsteuererklärung (Formular U 1), eine Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Formular E 6), sowie eine Einnahmen- / Ausgaben-Rechnung für 2002, alles mit Maschinenschrift ausgefüllt, wobei die Abgabenerklärungen handschriftlich, aber nicht von der Hand des ES mit dem Datum „24.4.2003“, die Einnahmen- / Ausgaben-Rechnung maschinschriftlich mit dem Datum „29.6.2003“ versehen waren. Die Abgabenerklärungen tragen die Unterschrift des Beschuldigten (Veranlagungsakt betreffend die GesbR, Veranlagung 2002, Finanzstrafakt Bl. 2 ff).

Ebenfalls persönlich beim Finanzamt Grieskirchen eingereicht wurde am 30. Juni 2003 eine handschriftlich ausgefüllte Einkommensteuererklärung betreffend ES für 2002, wiederum handschriftlich mit dem Datum „24.4.2003“ versehen, wobei die Handschriften aber nicht die Schriftzüge des Beschuldigten tragen. Die Einkommensteuererklärung ist vom Beschuldigten unterfertigt (Veranlagungsakt betreffend ES, Veranlagung 2002).

Weiters wurde am 30. Juni 2003 persönlich eingereicht das ominöse Protokoll über einen am 1. Jänner 2002 mündlich abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag (Veranlagungsakt betreffend ES, Dauerakt).

Entgegen den Ausführungen des ES sind die Erklärungen betreffend die GesbR also nicht von ihm handschriftlich, sondern offenbar vielmehr vom Steuerhelper mit der Schreibmaschine ausgefüllt worden.

Selbst wenn die offenbar vom Steuerhelper verfasste Einnahmen- / Ausgaben-Rechnung betreffend die GesbR für 2002 das maschinengeschriebene Datum 29. Juni 2003 trägt, war das diesbezügliche Rechenwerk (mit dem Bruttoerlös der GesbR als Ausgangswert) jedenfalls schon am 29. April 2003 fertig gestellt, denn andernfalls hätte Mag. F den sich daraus ergebenden Gewinnanteil für HS nicht bekannt geben können und hätte HS diesen nicht in seiner Einkommensteuererklärung am 29. April 2003 zum Ansatz bringen können.

Laut Vorbringen des Beschuldigten hat Mag. F der Familie des Beschuldigten den Gewinnanteil für HS spätestens am 29. April 2003 fernmündlich bekannt gegeben, wobei ES laut seinen eigenen Angaben über die Höhe der Abgabennachzahlungen erschrocken ist.

Der Aktenlage ist so gesehen kein Hindernis zu entnehmen, warum er nicht die relevanten Daten für die Umsatzsteuererklärung betreffend die GesbR ebenfalls von Mag. F abgefragt hat bzw. – falls dies nicht ohnehin geschehen ist – warum er nicht – wie von ihm lediglich behauptet – unverzüglich tatsächlich selbst Abgabenerklärungen betreffend die GesbR für 2002 ausgefüllt und beim Finanzamt eingereicht hat.

Hinsichtlich des Protokolles über den Gesellschaftsvertrag vom 1. Jänner 2002 drängt sich auch die Frage auf, ob ein solcher denn auch wirklich abgeschlossen worden ist und nicht etwa nachträglich zwecks Einkommenssplitting und Vermeidung einer hohen Belastung des ES mit Einkommensteuer nicht einfach nachträglich erfunden worden ist.

Ermittlungen in diese Richtung sind der Aktenlage jedoch nicht zu entnehmen.

Im Übrigen ist es durchaus realistisch, dass sich der Beschuldigte zur Durchführung des Großauftrages der Hilfe seiner Familienangehörigen bedient hat, wobei deren Hilfe schon zur Bestreitung des Lebensunterhaltes in Anbetracht der Dimension des Auftrages abzugelten war. Warum sollte dieser Leistungsaustausch auch nicht in Form eines Gesellschaftsvertrages gefasst werden?

In der Gesamtschau geht daher der Berufungssenat davon aus, dass zwischen ES, JS und HS tatsächlich eine Gesellschaft zur Durchführung des Großauftrages gebildet worden war, ES diesbezüglich mit der Wahrnehmung der steuerlichen Pflichten beauftragt wurde, wobei ihm auch die oben dargestellten abgabenrechtlichen Pflichten, darunter diejenige zur zeitnahen Mitteilung an die Abgabenbehörde über die unternehmerisch tätig gewordene Gesellschaft zwecks deren steuerlichen Erfassung, zur Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen und zur fristgerechten Einreichung der Abgabenerklärungen bekannt gewesen sind.

Um jedoch die tatsächliche steuerliche Belastung unter anderem betreffend die von der GesbR geschuldete Umsatzsteuer solange wie möglich hinauszuschieben, fasste er aber den Entschluss, diesen seinen Pflichten nicht zu entsprechen und die Bekanntgabe der GesbR und deren Umsätze solange als möglich zu verzögern. Dabei nahm er – aus seinem Tatplan zwingend erschließbar – billigend in Kauf, dass eben die spruchgegenständliche Jahresumsatzsteuer vom zuständigen Finanzamt infolge Unkenntnis von der Entstehung dieses Abgabenanspruches nicht bis zum Ende der von ihm nicht genützten Erklärungsfrist festgesetzt werden konnte.

Zu Recht ist daher der Erstsenat auch von einer vorsätzlichen Begehnungsweise des ES ausgegangen.

Der Beschuldigte hat daher eine Hinterziehung an Umsatzsteuer in Höhe von € 33.509,95 gemäß § 33 Abs.1 FinStrG zu verantworten.

Hinsichtlich des Vorliegens eines Strafaufhebungsgrundes in Form einer angeblichen Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG ist anzumerken, dass eine solche laut Aktenlage weder vorliegt noch diese im Falle eines Vorliegens für ES eine strafaufhebende Wirkung entfalten könnte.

Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG wird jemand, der sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten

Abgabenvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt (Selbstanzeige).

War wie im gegenständlichen Fall mit der Verfehlung eine Abgabenverkürzung verbunden, so tritt die Straffreiheit gemäß § 29 Abs. 2 leg.cit. nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet werden.

Gemäß Abs. 5 dieser Gesetzesstelle wirkt eine Selbstanzeige überdies nur für die Personen, für die sie erstattet wird.

Ebenso tritt gemäß § 29 Abs. 3 lit.b FinStrG eine Straffreiheit nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt gewesen war.

Wenngleich ein überspitzter Formalismus sicherlich fehl am Platze wäre, ist doch anzumerken, dass den vorgelegten Akten eine Darlegung der Verfehlung eines Finanzstrafäters nicht zu entnehmen ist und – gerade weil es überhaupt an einem derartigen Anbringen einer Selbstanzeige fehlt – naturgegebenermaßen auch keine Benennung derjenigen Person stattgefunden hat, für welche eine Selbstanzeige erstattet worden wäre.

Ohne eine solche Benennung fehlt aber nach übereinstimmender Lehre und Rechtssprechung die strafaufhebende Wirkung einer Selbstanzeige (vgl. *Fellner*, Kommentar zum FinStrG, Rz. 26a bis 26d zu §§ 29 und 30, und die dort zitierten Entscheidungen von VwGH und OGH).

Sinn und Wortlaut des § 29 Abs.5 FinStrG erfordern in der Selbstanzeige die individuelle Bezeichnung der natürlichen Person, für die sie erstattet wird. Eine Auslegung der Gegebenheiten des Einzelfalles, wer aus der Anzeige begünstigt sein soll, ist unzumutbar, weil selbst im Rahmen der Tätigkeit von Einzelkaufleuten, Alleingesellschaftern oder Alleingeschäftsführern andere Personen als Täter eines Finanzvergehens in Betracht kommen, welche etwa die Aufgaben des Abgabepflichtigen bzw. Wahrnehmenden der steuerlichen Interessen faktisch oder als rechtliche Vertreter wahrgenommen haben (VwGH 26.9.1984, 84/13/0012; 14.4.1993, 92/13/0278; 29.11.2000, 2000/13/0207; 27.2.2002, 2001/13/0297; ua; vgl. *Dorazil / Harbich*, Kommentar zum FinStrG, Tz. 20 zu § 29).

Auch kann dem Erstsenat nicht entgegengetreten werden, der diesbezüglich von einer teilweisen Entdeckung der Tat, also der Verkürzung an Umsatzsteuer für 2002 betreffend die GesbR, ausgegangen ist, welche dem Beschuldigten bekannt geworden war: ES wusste, dass Mag. F hinsichtlich des Gewinnanteiles seines Sohnes aus der dem Fiskus verheimlichten GesbR Auskunft gegeben hatte, konnte schlussfolgern, dass die Höhe des Gewinnanteiles (in einer Höhe, woraus sich wiederum eine entsprechende Umsatzsteuerschuld erschließt) dem Finanzamt bekannt gegeben worden war und erhielt einige Wochen später u.a. einen Fragebogen betreffend Betriebseröffnung und eine Umsatzsteuererklärung für 2002 betreffend die GesbR zugesandt, woraus wiederum für ihn zu schlussfolgern war, dass die Abgabenbehörde von der Existenz des Unternehmens, deren Betätigung im Jahre 2002 und dem Entstehen einer Umsatzsteuerschuld in noch unbekannter Höhe, welche bis zum Ablauf der Erklärungsfrist aber nicht festgesetzt worden war, Kenntnis erlangt hatte und nunmehr auch die konkreten Bemessungsgrundlagen erfahren wollte.

Gemäß § 33 Abs.5 FinStrG werden Abgabenhinterziehungen mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages ( $\text{€ } 33.509,95 \times 2 = \text{€ } 67.019,90$ ) geahndet.

Dabei ist gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die konkrete Bemessung der Geldstrafe die Schuld des Täters.

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

Gemäß § 23 Abs. 4 leg.cit. in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2005, BGBl. I 2004/57, 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 nur zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen.

Wenngleich diese Bestimmung als ausdrückliche Regelung für die gegenständlichen Finanzstraftaten des T in Anbetracht des erforderlichen Günstigkeitsvergleiches nach § 4 Abs. 2 FinStrG noch nicht anwendbar ist, ergibt sich aber auch aus dieser Festschreibung einer Strafzumessungsregel jedenfalls ein wichtiger Hinweis zur Beachtung einer ausreichenden Generalprävention, da Verfehlungen des Beschuldigten wie im gegenständlichen Fall in ihrer Gesamtheit durchaus eine budgetäre Wirkung entfalten,

welchen mit entsprechender Strafsanktion zu begegnen ist, um andere potentielle Finanzstraftäter in der Lage des Beschuldigten von der Begehung ähnlicher Finanzstraftaten abzuhalten.

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafrahmen, innerhalb dessen die tatsächliche Geldstrafe auszumessen ist, beträgt also € 67.019,90. 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 somit in etwa eine Geldstrafe von rd. € 33.500,-- zu verhängen gewesen.

Für den Beschuldigten sprechen jedoch als mildernde Umstände seine in der Berufungsverhandlung gezeigte teilweise Schuldeinsicht, seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit, die zwischenzeitlich eingetretene Schadensgutmachung, die von ihm veranlasste Aufklärung des strafrelevanten Sachverhaltes, sowie der Umstand, dass der von ihm umgesetzte Tatplan weniger auf eine andauende Abgabenvermeidung, sondern vielmehr auf die Erzwingung eines rechtswidrigen Abgabenkredites angelegt war, als erschwerend – wie vom Erstsenat angemerkt – jedoch kein Umstand.

So gesehen wäre ein Abschlag um die Hälfte auf ca. € 16.000,-- durchaus tat- und schuldangemessen, bedenkt man auch die zu beachtende Generalprävention.

Führt man auch die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschuldigten, insbesondere – wie dargestellt - seine gegebene Sorgepflicht und seine verschlechterte Finanzlage ins Treffen, wäre eine weitere Verringerung dieser Geldstrafe auf lediglich ungefähr € 12.000,--, umgerechnet 17,90 % des angedrohten Strafrahmens, angebracht gewesen.

Mangels einer Strafberufung des Amtsbeauftragten ist dem Berufungssenat aber gemäß § 161 Abs.3 FinStrG eine Verböserung der Strafsanktion verwehrt.

Ausgehend von der Argumentation des Erstsenates hatte der Berufungssenat vielmehr unter Bedachtnahme auf die zusätzlich zu konstatierenden Milderungsgründe sogar eine wenngleich nur unbeträchtliche Verringerung der Geldstrafe vorzunehmen, sodass diese nunmehr lediglich 11,19 % (!) des Strafrahmens beträgt.

Einer weiteren Reduzierung der Geldstrafe (aufgrund der zusätzlichen mildernden Umstände) steht jedoch die – wie oben ausgeführt – zu beachtende erforderliche generalpräventive Wirkung der zu verhängenden Sanktion entgegen.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei jedoch der Umstand der schlechten Finanzlage des Beschuldigten außer Acht zu lassen ist, weil eine Ersatzfreiheitsstrafe laut Gesetz ja für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist. Laut herrschender Spruchpraxis wäre für jeweils eine Geldstrafe von € 7.000,-- bis € 8.000,-- ein Monat an Ersatzfreiheitsstrafe vorzuschreiben, was also eine weitaus höhere Ersatzfreiheitsstrafe bedingen würde.

Wiederum in Anbetracht des Verböserungsverbotes war aber auch die Ersatzfreiheitsstrafe einer entsprechenden Verringerung zugänglich.

Die Höhe der pauschalen Verfahrenskosten sowie der Haftungsausspruch betreffend der ES und Mitgesellschafter gründen sich auf die bezogenen Gesetzesstellen und sind daher rechtens.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht dem Beschuldigten und der nebenbeteiligten Gesellschaft 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 Grieskirchen Wels zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Linz, 23. Juni 2005