

GZ. FSRV/0047-L/05

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 3 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Peter Binder sowie die Laienbeisitzer Dr. Karl Penninger und Christian Nemeth als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen R, vertreten durch die „die wirtschaftsberater“ Freynschlag Ganner Halbmayr Mitterer SteuerberatungsgmbH, Pillweinstraße 30, 4020 Linz, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 23. Juni 2005 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 15. April 2005, StrNr. 046-2004/00129-001, nach der am 27. April 2006 in Anwesenheit des Beschuldigten, aber in Abwesenheit seines Verteidigers und der nebenbeteiligten S GmbH, in Anwesenheit des Amtsbeauftragten AR Gottfried Haas sowie der Schriftührerin Klaudia Sibertschnig durchgeführten mündlichen Verhandlung,

zu Recht erkannt:

**I. Der Berufung des Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und die angefochtene Entscheidung in ihrem Ausspruch über die Strafe dahingehend abgeändert, dass gemäß §§ 33 Abs. 5 FinStrG iVm. 21 Abs. 1 und 2 FinStrG über ihn eine **Geldstrafe** in Höhe von**

**€ 19.000,--**

**(in Worten: Euro neunzehntausend)**

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

**sechsundzwanzig Tagen**

verhängt wird.

## **II. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.**

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis vom 15. April 2005, SNr 2004/00129-001, hat der Spruchsenat III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz R in dem mit Bescheid vom 30. September 2004 gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG eingeleiteten Finanzstrafverfahren für schuldig erkannt, vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes Linz als Verantwortlicher der Firma S-GmbH durch die Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2000 bis 2002 in Höhe von € 43.482,04 (2000: ATS 90.000,-- bzw. € 6.540,56; 2001: ATS 240.000,-- bzw. € 17.441,48 und 2002: € 19.500,--) und an Umsatzsteuer betreffend die Veranlagungsjahre 2000 bis 2002 in Höhe von € 28.988,02 (2000: ATS 60.000,-- bzw. € 4.360,37; 2001: ATS 160.000,-- bzw. € 11.627,65 und 2002: € 13.000,--) dadurch bewirkt zu haben, dass er Umsätze im Ausmaß von knapp € 145.000,-- in seinem steuerlichen Rechenwerk verschwieg, und dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß § 33 Abs. 5 (ergänze: iVm. § 21 Abs. 1 und 2) FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von € 20.000,-- sowie für den Fall der Uneinbringlichkeit dieser Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von vier Wochen verhängt.

Die von R zu tragenden Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit € 363,-- bestimmt.

Weiters wurde gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG für die Entrichtung der Geldstrafe eine Haftung der nebenbeteiligten S GmbH mit dem Beschuldigten ausgesprochen.

In seiner Begründung verwies der erkennende Senat im Wesentlichen auf die Ergebnisse einer von der zuständigen Abgabenbehörde bei der S GmbH durchgeführten Betriebsprüfung und auf ein vollinhaltliches und im Einklang mit der übrigen Aktenlage stehendes Geständnis des Beschuldigten.

Eine offenbar vorliegende gewerbsmäßige Begehungsweise im Sinne des § 38 Abs.1 lit.a FinStrG wurde vom Erstsenat nicht aufgegriffen.

Hinsichtlich der Strafausmessung wurde eben dieses Geständnis, die (finanzstrafrechtliche) Unbescholtenseit des Beschuldigten sowie die teilweise Schadensgutmachung als strafmildernd, der lange Tatzeitraum hingegen als straferschwerend gewertet, sodass, ausgehend von einem Strafrahmen von knapp € 145.000,-- (konkret € 144.940,12), in Abwägung der gesetzlichen Strafzumessungsgründe ein Strafbetrag in Höhe von € 20.000,-- bzw. eine Ersatzfreiheitsstrafe von vier Wochen tat- und schuldangemessen erschienen sei.

Zum Haftungsausspruch für die Nebenbeteiligte wurde auf die bezogene Gesetzesstelle verwiesen.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vom ausgewiesenen Vertreter form- und fristgerecht eingebrachte und sich ausdrücklich lediglich gegen die Strafhöhe richtende Berufung des Beschuldigten vom 23. Juni 2005, wobei im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Im Erkenntnis des Erstsenates seien die Milderungsgründe nicht ausreichend gewürdigt worden. Der Beschuldigte sei voll geständig gewesen, habe volle Schadensgutmachung geleistet und sei die gesamte Steuernachzahlung zur Gänze bezahlt worden. Einen weiteren Milderungsgrund stelle der mit den bürgerlichen Werten in Einklang stehende Lebenswandel des Beschuldigten dar, sodass daher beantragt werde, die Geldstrafe mit € 18.000,-- festzusetzen.

Eine Berufung des Amtsbeauftragten oder der nebenbeteiligten S GmbH liegt nicht vor.

Im Rahmen einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wurde die gegenständliche Sach- und Rechtslage ausführlich erörtert.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Vorweg ist zur Sache des gegenständlichen Rechtsmittelverfahrens festzustellen, dass zum Zeitpunkt der (nunmehrigen) Entscheidung des Berufungssenates über die vorliegende Strafberufung der von allen Parteien des Verfahrens unangefochtene erstinstanzliche Schulterspruch bereits in Rechtskraft erwachsen ist (vgl. dazu VwGH vom 4. September 1992, 91/13/0021, ÖStZB 1993, 360 bzw. VwGH vom 19. Oktober 1995, 94/16/0123), sodass bei der dem Unabhängigen Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz obliegenden Senatsentscheidung im Sinne des § 161 Abs. 1 FinStrG sowohl von den im Schulterspruch des Spruchsenates enthaltenen Taten und insbesondere von den in der näheren Tatumschreibung angeführten Verkürzungsbeträgen iSd. § 33 Abs. 3 FinStrG auszugehen ist (vgl. VwGH vom 29. Juni 1999, 98/14/0177, ÖStZB 1999, 710 bzw. auch UFS vom 13. November 2003, FSRV/0055-L/03).

Anhaltspunkte in Richtung einer trotz der obigen Ausführungen etwa in Folge einer sich erst im Berufungsverfahren erschließenden (gegenteiligen bzw. ergänzenden) Beweislage gebotenen Korrektur der allenfalls aber lediglich in die verfahrensgegenständliche neuerliche Strafausmessung einfließenden Sachverhaltsfeststellungen in Bezug auf die Tatumschreibung, lässt die Aktenlage, derzufolge R mit dem hinsichtlich des unangefochtenen und daher in Teilrechtskraft erwachsenen Schulterspruch vom 15. April 2005 der Hinterziehung von Kapitalertrag- und Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 in Höhe von insgesamt € 72.470,06 gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt worden war, im Anlassfall nicht erkennen.

Entsprechend dem Vorbringen des Beschuldigten im Berufungsverfahren (Berufungsverhandlung) ist bei den ansonsten unverändert aus dem Erstverfahren zu übernehmenden persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des zum nunmehrigen Zeitpunkt nicht mehr als Geschäftsführer des bereits seit April 2004 von seiner Tochter (als Geschäftsführer) geleiteten Nebenbeteiligten tätigen, sondern bereits in der Pension befindlichen R davon auszugehen, dass er derzeit über einen monatlichen Pensionsbezug in Höhe von € 1.720,-- netto und über Einkünfte aus der Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten an seiner Wohnanschrift sowie über den bereits im Wesentlichen im Ersterkenntnis festgestellten Vermögensstand (vgl. insbesondere Seite 3f bzw. der Entscheidungsbegründung vom 15. April 2005) verfügt.

Weiters ist in Abänderung bzw. Ergänzung zur Erstentscheidung hinsichtlich des durch die erwiesenen Abgabenverkürzungen beim Abgabengläubiger eingetretenen Schadens nunmehr infolge der Errichtung des gesamten Abgabenbetrages zur StNr. 126/4830 der S GmbH (Buchungsabfrage vom 24. März 2006) von einer vollständigen Schadensgutmachung im Sinne des § 34 Abs. 1 Z. 15 StGB iVm. § 23 Abs. 2 FinStrG auszugehen.

Die sich für die nach § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG in Zusammenhang mit § 33 Abs. 5 FinStrG zu verhängende Geldstrafe aus den erstinstanzlich festgestellten Abgabenverkürzungsbeträgen zu ermittelnde bzw. hinsichtlich der (zwingend auszusprechenden) Ersatzfreiheitsstrafe aus der Bestimmung des § 20 Abs. 2 letzter Satz FinStrG abzuleitende Strafobergrenze beträgt im Anlassfall (unverändert gegenüber dem Erstverfahren) € 144.940,12 bzw. drei Monate.

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG bildet die Grundlage für die Bemessung sowohl der Geld- als auch der Ersatzfreiheitsstrafe die Schuld des Täters, wobei gemäß Abs. 2 leg. cit. auch die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen sind. Die Strafbemessungsvorschriften der §§ 32 bis 35 StGB gelten dabei sinngemäß. Ebenso sind gemäß § 23 Abs. 3 FinStrG für die Ausmessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters entsprechend zu berücksichtigen.

Die Strafausmessung innerhalb des oben beschriebenen gesetzlichen Rahmens stellt – unter Heranziehung bzw. nach Abwägung der vorangeführten Gründe – eine behördliche Ermessensentscheidung dar, bei der allerdings (zusätzlich) zu bedenken ist, dass die Verhängung von Strafen nach dem FinStrG zum Einen den Täter von der Begehung weiterer Straftaten abhalten und zum Anderen auch einer künftigen Begehung von Finanzvergehen durch Dritte entgegen wirken soll. Bei einer im Rechtsmittelverfahren zu treffenden Strafentscheidung sind auch die erst während des Berufungsverfahrens eingetretenen, für die Strafzumessung (ebenfalls) relevante Umstände bzw. Gegebenheiten entsprechend zu berücksichtigen (vgl. VwGH vom 12. Februar 1982, 81/04/0100).

Im vorliegenden Anlassfall stellt sich das Verschulden des R, der als maßgeblicher Unternehmensverantwortlicher für die S GmbH in den für die Veranlagungsjahre 2000 bis 2002 erstellten und eingereichten Abgabenerklärungen tatsächlich erzielte Umsätze bzw. vereinnahmte Erlöse von insgesamt € 144.940,11 (2000: ATS 300.000,-- bzw. € 21.801,85; 2001: ATS 800.000,-- bzw. € 58.138,27 und 2002: € 65.000,--) in der Form gegenüber dem

Fiskus verschwiegen hat, dass – von ihm veranlasst – kassierte Barerlöse für die im Rahmen der Unternehmens-Aufträge verrechnete Arbeitszeit einfach nicht in das innerbetriebliche, den Abgabenerklärungen zu Grunde gelegte Rechenwerk aufgenommen worden waren, obwohl er es zumindest ernsthaft für möglich hielt, dass durch eine derartige Vorgangsweise die ihn als steuerrechtlich Verantwortlichen treffende abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt werde und ein derartiges Handeln eine entsprechende Abgabenverkürzung (hier im Ausmaß von insgesamt € 72.470,06) nach sich ziehen werde (vgl. § 8 Abs. 1 FinStrG), sowohl was das Verschuldensausmaß als auch die Tatuswirkungen betrifft, als geradezu deliktstypisch im Sinne der Bestimmung des § 33 Abs. 1 FinStrG dar.

Stellt man der Klassifizierung der rechtswidrigen Verhaltensweise des Beschuldigten einerseits das ob der geschilderten Tatumstände nahezu systematisch erscheinende Verschweigen bestimmter (Bar-)Umsätze über mehrere Jahre und andererseits die durch die Tat eingetretenen Folgen der auf Dauer angelegten Abgabenersparnis in beträchtlicher Höhe in Rechnung, so kann jedenfalls von einer bloß unbedeutenden Tat bzw. einem lediglich untergeordneten Unrechtsgehalt derselben jedenfalls nicht gesprochen werden.

Neben der hier durch die Einstellung der gewerblichen Tätigkeit in der Person des Bw. allerdings nur mehr sehr eingeschränkt vorliegenden Spezialprävention (vgl. VwGH vom 17. September 1991, 91/14/0126), bildet auch der (weiterhin) vorliegende, unabhängig von der tatsächlichen Publizität des strafrechtlich relevanten Verhaltens zu berücksichtigende und allgemein auf die Verhinderung einer künftigen Begehung von Finanzvergehen abzielende Aspekt der Generalprävention ein nicht unwesentliches Korrelativ bei der Strafausmessung (vgl. VwGH vom 17. August 1994, 93/15/0232).

In diesem Zusammenhang wird auch auf die hier nicht zur Anwendung gelangende Bestimmung des § 23 Abs. 4 idF des SteuerreformG 2005, BGBl I 2004/57, verwiesen, derzufolge bei sich nach einem (strafbestimmenden) Wertbetrag richtenden Finanzvergehen die Verhängung einer Geldstrafe mit weniger als einem Zehntel der gesetzlich möglichen Höchststrafe nur in Ausnahmefällen möglich ist, da auch daraus ein entsprechender Hinweis auf die bei (vorsätzlichen) Abgabenverkürzungen bereits vor dem 5. Juni 2004 im Rahmen der Ermessensentscheidung jedenfalls zu berücksichtigenden generellen Zielsetzungen des Gesetzgebers ersichtlich ist (vgl. RV, 451 BlgNR 22. GP).

So gesehen wäre im gegenständlichen Fall eine strenge Bestrafung angezeigt.

Von den explizit in den § 34 StGB genannten besonderen gesetzlichen Milderungsgründen liegen neben dem sich ohne die von der Erstbehörde gemachten Einschränkungen zu Gunsten des Beschuldigten auswirkenden, schon oben angeführten des § 34 Abs. 1 Z. 15 StGB (vollständige Gutmachung des in dem Steuerausfall gelegenen Schadens) jene des § 34 Abs. 1 Z. 2 (bisheriger, sich in einer finanzstrafrechtlichen Unbescholtenseit äußernder ordentlicher Lebenswandel des Beschuldigten bzw. ein auffallender Widerspruch der Tat zu seinem sonstigen Verhalten) und Z. 17 (reumütiges bzw. umfassendes Geständnis) StGB vor.

Dem gegenüber besteht – wie bereits im Erstverfahren – der zum Nachteil des R ausschlagende (besondere) Erschwerungsgrund des § 33 Z. 1 StGB (mehrere strafbare Handlungen bzw. Fortsetzung der strafbaren Handlung durch längere Zeit bei einem hier festgestellten Tatzeitraum von drei Jahren).

In Würdigung dieser zu Gunsten des R überwiegenden Argumente wäre somit dennoch lediglich eine Geldstrafe von etwa einem Viertel des Strafrahmens angemessen gewesen, also etwa ein Betrag von € 36.000,--.

Berücksichtigte man überdies die persönliche und die – nicht als angespannt zu beurteilende – wirtschaftliche Situation des R, wie vom Beschuldigten dargestellt, wäre eine weitere Verringerung der Geldstrafe um etwa ein Viertel, also auf € 27.000,-- in Betracht gekommen.

Die tatsächlich vom Erstsenat verhängte Geldstrafe hat aber lediglich € 20.000,-- betragen.

Mangels einer Strafberufung des Amtsbeauftragten ist dem Berufungssenat aber aufgrund des von ihm zu beachtenden Verböserungsverbotes gemäß § 161 Abs.3 FinStrG eine Erhöhung des Strafausmaßes verwehrt.

Ausgehend von den Argumenten des Erstsenates fällt auf, dass anders als zum Zeitpunkt der Fällung der erstinstanzlichen Entscheidung nunmehr eine vollständige Schadensgutmachung vorliegt.

Auf Basis der erstinstanzlichen Argumentation ist daher – ausgehend von den im Berufungsverfahren zu Tage getretenen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Beschuldigten und insbesondere im Hinblick auf die überwiegenden Milderungsgründe und die geringe Spezialprävention – ein Abschlag von € 1.000,-- von der vom Spruchsenat verhängten Geldstrafe gerechtfertigt.

Die verbleibende Geldstrafe beträgt somit lediglich 13,10 % (!) der vom Gesetzgeber für den gegenständlichen Fall vorgesehenen Strafdrohung.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei anzumerken ist, dass dabei überdies die wirtschaftliche Situation des 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.

So gesehen, wäre an sich also eine Ersatzfreiheitsstrafe von mehreren Monaten gerechtfertigt gewesen.

Die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe würde aber – auch im theoretischen Falle einer Verhängung der höchstzulässigen Geldstrafe – durch das Höchstmaß von drei Monaten im Sinne des § 20 Abs.2 FinStrG begrenzt werden. Unter diesem Gesichtspunkt hätte zur Wahrung einer ausgewogenen Relation ausnahmsweise mit einer Verdoppelung der vom Erstsenat ausgesprochenen Ersatzfreiheitsstrafe auf lediglich zwei Monate das Auslangen gefunden werden können.

Der Erstsenat hat aber ohnehin nur eine Ersatzfreiheitsstrafe von vier Wochen ausgesprochen.

Wiederum unter Bedachtnahme auf das Verböserungsverbot im Sinne des § 161 Abs.3 FinStrG war aber bei einer Verringerung der Geldstrafe auch die diesbezügliche Ersatzfreiheitsstrafe verhältnismäßig zu reduzieren, was zu Gunsten des Beschuldigten eine solche von 26 Tagen ergibt.

Die Entscheidung des Erstsenates hinsichtlich der Verfahrenskosten und der Haftung der Nebenbeteiligten – ohnehin nicht in Streit gezogen – gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle und erweist sich als 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 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 Linz zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Linz, 27. April 2006

Der Vorsitzende:

HR Dr. Richard Tannert