

GZn. FSRV/0041-L/04, FSRV/0047-L/04

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 2 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 Franz Danninger und Dr. Günther Litschauer als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen J, vertreten durch Dr. Josef Rathmayr, Wirtschaftstreuhänder, 4070 Eferding, Oberer Graben 7, wegen Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs.1 und 2 lit.a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 27. April 2004 und der Amtsbeauftragten vom 20. April 2004 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates VII beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 29. Jänner 2004, StrNr. 2000/00005-001, nach der am 20. April 2006 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, der Amtsbeauftragten AR Brigitte Burgstaller sowie der Schriftührerin Sarah Hinterreiter durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

**I. Der Berufung des **Beschuldigten** wird **teilweise Folge** gegeben und die bekämpfte Entscheidung in ihrem Schuldausspruch dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:**

**I.1.** J ist schuldig, er hat als Abgabepflichtiger in den Jahren 1997 bis 1998 in W, sohin im Amtsbereich des Finanzamtes Grieskirchen, vorsätzlich

**I.1.a.** unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 1995 bis 1997 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt ATS 118.816,-- (1995 ATS 13.951,-- + 1996 ATS 46.518,-- + 1997 ATS 58.347,--) und an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt ATS 112.274,-- (1995 ATS 13.440,-- + 1996 ATS 44.688,-- + 1997 ATS 54.146,--) bewirkt, indem er in seinen steuerlichen Rechenwerken einen Teil der Erlöse aus Bierverkäufen (1995 ATS 69.753,-- + 1996 ATS 232.588,-- + 1997 ATS 291.737,--) verheimlicht hat, wodurch die obgenannten bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben in erwähnter Höhe zu niedrig festgesetzt worden sind, sowie

**I.1.b.** unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis August 1998 eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen bzw. Gutschriften) in Höhe von insgesamt ATS 31.960,-- (pro Monat jeweils ATS 3.995,--) bewirkt, indem er in seinem steuerlichen Rechenwerk einen Teil der Erlöse aus Bierverkäufen (pro Monat jeweils ATS 19.975,--) verheimlicht hat, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

J hat hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.1 FinStrG (Faktum I.1.a.) und nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG (Faktum I.1.b.) begangen.

**I.2.** Das überdies gegen J beim Finanzamt Grieskirchen, nunmehr Finanzamt Grieskirchen Wels, unter der StrNr. 2000/00005-001 wegen des Verdachtes, er habe auch betreffend die Veranlagungsjahre 1993 und 1994 eine Hinterziehung an Umsatz- und Einkommensteuer wegen verheimlichter Biererlöse gemäß § 33 Abs.1 FinStrG zu verantworten, anhängige Finanzstrafverfahren wird gemäß §§ 82 Abs.3 lit.c, letzte Alternative FinStrG eingestellt.

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

**III.** Der Berufung der **Amtsbeauftragten** wird **Folge** gegeben und die bekämpfte Entscheidung in ihrem Ausspruch betreffend Strafe und Verfahrenskosten dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:

**III.1.** Gemäß § 33 Abs.5 FinStrG iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG wird daher über J eine **Geldstrafe** in Höhe von

**€ 5.000,--**

**(in Worten: Euro fünftausend)**

und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 21 FinStrG eine **Ersatzfreiheitsstrafe** von

**einem Monat**

verhängt.

**III.2.** Gemäß § 185 Abs.1 lit.a FinStrG hat J Verfahrenskosten in Höhe von € 363,-- und die Kosten eines allfälligen Strafvollzuges zu ersetzen. Die Höhe der Kosten des Strafvollzuges wird gegebenenfalls durch einen gesonderten Bescheid festgesetzt werden.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis vom 29. Jänner 2004, StrNr. 2000/00005-001, hat der Spruchsenat VII als Organ des Finanzamtes Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz J für schuldig erkannt, er habe in W und A, sohin im Sprengel des genannten Finanzamtes, vorsätzlich betreffend die Zeiträume 1993 bis August 1998 die Biererlöse für den Standort W nicht zur Gänze erfasst, in der Folge die Umsätze und den Gewinn in den Steuererklärungen nicht vollständig erklärt und dadurch 1.) unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend die Veranlagungsjahre 1993 bis 1997 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 12.192,61 [umgerechnet ATS 167.774,--] und an Einkommensteuer in Höhe von € 9.779,58 [umgerechnet ATS 134.570,--] sowie 2.) wissentlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis August 1998 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von € 2.322,91 [umgerechnet ATS 31.964,--] bewirkt und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.1 FinStrG [zu Pkt. 1.)] und nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG [zu Pkt.2.)] begangen.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß § 33 Abs.5 FinStrG unter Anwendung des § 21 leg.cit. eine Geldstrafe in Höhe von € 3.000,-- sowie gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit derselben eine Ersatzfreiheitsstrafe in Höhe von drei Wochen verhängt.

Gemäß § 185 FinStrG wurden dem Beschuldigten pauschale Verfahrenskosten in Höhe von € 300,-- auferlegt.

In seinen Feststellungen führt der Erstsenat im Wesentlichen aus [Ergänzungen durch den Berufungssenat in eckiger Klammer], der am 29. Oktober 1965 geborene Kaufmann J betreibe zwei Würstelstände, einen davon in W. Er besitze ein Einfamilienhaus, welches mit

Hypotheken in Höhe von ca. ATS 200.000,-- belastet sei. In den beiden Würstelständen beschäftige J drei Angestellte und erzielle einen jährlichen Umsatz von ATS 2,2 Millionen [nunmehr nach den Angaben des Beschuldigten in der Berufungsverhandlung ATS 2 Millionen, umgerechnet € 145.345,66]. Der ledige und für zwei Kinder sorgepflichtige Beschuldigte verdiene monatlich netto ca. € 1.500,-- [Ihm stehen nunmehr monatlich für private Zwecke ATS 15.000,--, umgerechnet € 1.090,09, zur Verfügung]. [An Alimenten hat der Beschuldigte – laut seinen Angaben vor dem Berufungssenat – monatlich € 510,-- zu bezahlen.]

Auf Grund der bei der B von der Finanzverwaltung durchgeführten Hausdurchsuchungen erfolgte beim Beschuldigten ab dem 19. Juli 1999 eine Betriebsprüfung für die Jahre 1993 bis 1997 sowie eine Umsatzsteuernachschaubetreffend Jänner 1998.

Infolge des [bei der Hausdurchsuchung ermittelten] Kontrollmaterials seien Umsatz- und Gewinndifferenzen festgestellt worden. Es sei davon auszugehen, dass J einen Teil der [Bier]lieferungen der B offiziell und einen Teil „schwarz“ erhalten habe.

Im Hinblick auf den langen [Tat]zeitraum müsse in subjektiver Hinsicht davon ausgegangen werden, dass J die Biererlöse vorsätzlich nicht deklariert habe und hinsichtlich der Umsatzsteuervoranmeldungen auch wissentlich gehandelt habe, weil ihm als Unternehmer seine entsprechenden steuerlichen Verpflichtungen bekannt gewesen seien.

Bei der Strafbemessung wertete der Erstsenat als mildernd die bisherige finanzstrafrechtliche Unbescholtenseitigkeit des J, seine schwierige finanzielle Lage, als erschwerend die Begehung von mehreren strafbaren Handlungen und den langen [Tat]zeitraum, weshalb bei einem Strafrahmen von ca. € 24.000,-- spruchgemäß zu entscheiden gewesen sei.

In seiner gegen dieses Straferkenntnis fristgerecht erhobenen Berufung beantragt der Beschuldigte die Einstellung des Finanzstrafverfahrens, wobei er ausführt:

Die im Anschluss an die gegenständliche Betriebsprüfung ergangenen Bescheide im Abgabenverfahren seien von ihm mit Berufung angefochten worden, gegen die dieses Rechtsmittel als unbegründet abweisende Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 4. Oktober 2003 habe er am 16. Oktober 2003 Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben. Der Gerichtshof habe bis dato nicht entscheiden, sodass auch die ihm zur Last gelegten abgabenrechtlichen Verfehlungen noch nicht erwiesen seien. Er bleibe bei seiner Aussage, dass er bei der B keine Schwarzeinkäufe an Bier getätigt habe. Eine Beweisführung

dahingehend, an wen die Bierlieferungen der B, von denen die Finanzverwaltung behauptet, sie seien an ihn ergangen, von ihm aber nicht als Wareneinkäufe verbucht worden, tatsächlich erfolgt seien, könne von ihm nicht erbracht werden. Die Bierführer, die diese Lieferungen ausgeführt haben, machen nämlich dazu keine Aussagen. Da sohin nicht erwiesen sei, dass er die abgabenrechtlichen Verfehlungen tatsächlich begangen habe, könnten auch die sich daran anknüpfenden finanzstrafrechtlichen Verfehlungen nicht als bewirkt angesehen werden.

Auch die Amtsbeauftragte hat gegen die Entscheidung des Erstsenates in Bezug auf Geldstrafe und Verfahrenskosten berufen und begeht eine schuldangemessene Anpassung, wobei sie vorbringt, der Spruchsenat wäre irrtümlich von einer höchstmöglichen Geldstrafe von € 24.000,-- ausgegangen, tatsächlich betrage der Strafrahmen aber das Doppelte dieses Betrages. Auch wäre die Strafe im Vergleich zu den anderen „Bierfällen“ wesentlich niedriger ausgefallen. Das Gesetz sehe bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach dem Wertbetrag richte, eine Mindeststrafe von einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe vor.

In der Berufungsverhandlung am 20. April 2006 wurde der Sachverhalt ausführlich erörtert, wobei letztendlich auf die Aufnahme weiterer Beweise einvernehmlich verzichtet wurde.

Ergänzend verwies der Verteidiger des Beschuldigten dabei auf den Umstand, dass – seiner Meinung nach – trotz Überprüfungen auch der Bierzulieferungen der C an den Würstelstand des J in A diesbezüglich keine Schwarzlieferungen festgestellt worden seien, was dafür spreche, dass auch an den Standort in W von der B keine Bierschwarzlieferungen stattgefunden hätten.

Der Beschuldigte selbst argumentierte ergänzend damit, dass der Bezug von Schwarzlieferungen von der B für ihn von Nachteil gewesen wäre, weil er dann umso länger gebraucht hätte, Rabattvorauszahlungen mittels Einbehalt bei den Bieranlieferungen der B abzuzahlen.

### ***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Mit BGBl. 1996/421, wirksam ab 21. August 1996, wurde die Bestimmung des § 55 FinStrG aufgehoben, wonach die mündliche Verhandlung vor dem Spruchsenat erst durchgeführt

werden durfte, wenn das Ergebnis der rechtskräftigen endgültigen Abgabenfestsetzung für die strafrelevanten Zeiträume vorgelegen war.

Es besteht somit – anders als der Beschuldigte vermeint – im Finanzstrafverfahren keine Bindung an abgabenrechtliche Bescheide (vgl. bereits VwGH 10.1.1985, 83/16/0179 – ÖStZB 1985, 390; VwGH 19.2.1987, 85/16/0055 – ÖStZB 1987, 437 = REDOK 11.710; VwGH 15.12.1987, 87/14/0134 – AnwBl 1988, 409 = SWK 1988 R 59; VwGH 14. 6. 1988, 88/14/0024 – ÖStZ 1988, 279; VwGH 26. 5. 1993, 90/13/0155 – AnwBl 1993/4597 = ÖStZB 1994, 330; VwGH 29. 9. 1993, 89/13/0204 – ARD 4511/33/93 = ÖStZ 1994, 124 = ÖStZB 1994, 363 = SWK 1994 R 18; VwGH 18. 12. 1997, 97/16/0083, 0084 – RdW 1998, 306 = RdW 1998, 645 = ÖStZ 1998, 244 = ÖStZB 1998, 412).

Umso weniger hindert daher nach erfolgtem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens vor den Abgabenbehörden eine allfällige Beschwerde des Abgabepflichtigen an den Verwaltungsgerichtshof gegen eine Berufungsentscheidung im Abgabenverfahren den Fortgang eines finanzstrafrechtlichen Verfahrens.

Gemäß § 98 Abs.2 FinStrG haben die Finanzstrafbehörden unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung selbst zu beurteilen, ob Tatsachen erwiesen sind oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so dürfen Tatsachen nicht zum Nachteil des Beschuldigten als erwiesen angenommen werden.

Wie die nachstehenden Ausführungen zeigen werden, sind derartige Zweifel jedoch nur hinsichtlich einiger Teilspektre in der gegenständlichen Finanzstrafsache festzustellen gewesen.

In der Sache selbst ist sohin auszuführen:

Gemäß § 119 Abs.1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige 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, wozu auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs.1 UStG 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer (also hier J) 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 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 (später 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 ab betreffend 1997 um einen Monat für den Fall der nicht zeitgerechten Entrichtung der Sondervorauszahlung im vorangegangenen Kalenderjahr.

Gemäß § 21 Abs.4 UStG 1994 bzw. § 39 Abs.1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 wird der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer bzw. Einkommensteuer veranlagt, wobei er eine entsprechende Steuererklärungen abzugeben hat.

Gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG macht sich ein Unternehmer wie der Beschuldigte einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) 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 worden waren.

Mit anderen Worten, das „Bewirken“ einer Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlung bestand bzw. besteht darin, dass der Täter die Selbstbemessungsabgabe nicht fristgerecht entrichtet, was er – zur Erfüllung des Tatbestandes – für gewiss halten muss.

Ebenso war gemäß § 33 Abs.3 lit.d FinStrG eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn Abgabengutschriften, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind (hier: die Umsatzsteuergutschriften aufgrund der Voranmeldungen), zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht wurden.

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, in welchen er nicht sämtliche Umsätze angegeben hat, einreicht und das Finanzamt eine erklärungsgemäße Veranlagung durchführt).

In gleicher Weise macht sich derjenige einer Hinterziehung an Einkommensteuer gemäß § 33 Abs.1 FinStrG schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der obgenannten Offenlegung- und Wahrheitspflicht im Sinne der §§ 119 BAO, 39 Abs.1 EStG 1988 auch in seinen Einkommensteuererklärungen bzw. in den diesbezüglichen steuerlichen Rechenwerken derartige Erlöse verheimlicht und zu geringe Gewinne deklariert, wodurch die bescheidmäßig festsetzende Einkommensteuer zu niedrig festgesetzt wird.

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs.1 FinStrG hingegen ist zu sprechen, wenn ein abgabepflichtiger Unternehmer bzw. Steuerpflichtiger vorsätzlich solcherart unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer bzw. Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr zu bewirken versucht, wobei gemäß § 13 Abs.2 FinStrG eine Tat dann versucht ist, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt hat (indem er beispielsweise falsche Steuererklärungen beim Finanzamt einreicht in der Hoffnung, die Abgaben würden wie beantragt tatsächlich zu niedrig festgesetzt werden).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen, zumindest versuchten 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 zu verkürzen versuchten 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.

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.

Den vorgelegten Unterlagen ist u.a. folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Der Beschuldigte J betrieb ab April 1989 eine Imbissstube in A sowie seit mindestens ab einschließlich eine weitere in W (Veranlagungsakt des Finanzamtes Grieskirchen Wels betreffend den Beschuldigten, StNr. 020/6381, Dauerakt, Fragebogen Verf 24, bzw. Veranlagung 1993). Dabei wurde er am Standort in A von der C und am Standort in W von der B mit Bier beliefert (u.a. Angaben des Beschuldigten).

Ab 1. April 1998 bezog der Beschuldigte seine Bierlieferungen auch am Standort in A von der B (Bierbezugsvertrag vom 27. Februar 1998, Kopie im Arbeitsbogen ABNr. 101090/99, Bl. 151 Innenseite).

Die von seinem Steuerberater nach seinen Angaben erstellten und von J unterfertigten Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuererklärungen betreffend das Veranlagungsjahr 1993 wurden am 30. Jänner 1995 beim Finanzamt Grieskirchen eingereicht. Am 6. Februar 1995 ergingen antragsgemäß entsprechende Abgabenbescheide, womit die Umsatzsteuer mit ATS 97.268,-- und die Einkommen- sowie die Gewerbesteuer mit ATS 0,-- festgesetzt wurden (genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 1993).

Nach Durchführung einer Betriebsprüfung wurde am 5. Dezember 1995 das Abgabenverfahren betreffend Umsatzsteuer 1993 wiederaufgenommen und die Umsatzsteuer nunmehr mit ATS 198.768,-- vorgeschrieben (genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 1993).

Die von seinem Steuerberater nach seinen Angaben erstellten und von J unterfertigten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen betreffend das Veranlagungsjahr 1994 wurden am 3. Oktober 1995 beim Finanzamt Grieskirchen eingereicht.

Am 6. Dezember 2005 ergingen auf Basis der Steuererklärungen, aber nach den Feststellungen des Betriebsprüfers angepasste Abgabenbescheide, womit die Umsatzsteuer

mit ATS 114.534,-- und die Einkommensteuer mit ATS 51.760,-- festgesetzt wurden (genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 1994).

Die von seinem Steuerberater nach seinen Angaben erstellten und von J unterfertigten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen betreffend das Veranlagungsjahr 1995 wurden am 10. März 1997 beim Finanzamt Grieskirchen eingereicht. Am 30. April 1997 ergingen antragsgemäß entsprechende Abgabenbescheide, womit die Umsatzsteuer mit ATS 103.359,-- und die Einkommensteuer mit ATS 103.792,-- festgesetzt wurden (genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 1995).

Die von seinem Steuerberater nach seinen Angaben erstellten und von J unterfertigten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen betreffend das Veranlagungsjahr 1996 wurden am 14. November 1997 beim Finanzamt Grieskirchen eingereicht. Am 10. Dezember 1997 ergingen antragsgemäß entsprechende Abgabenbescheide, womit die Umsatzsteuer mit ATS 131.057,-- und die Einkommensteuer mit ATS 147.871,-- festgesetzt wurden (genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 1996).

Am 26. Februar 1998 schloss J mit der B hinsichtlich seines Standortes in W einen Vertrag über eine Rabattvorauszahlung in Höhe von ATS 256.000,--, wobei er sich im Gegenzug u.a. verpflichtete, ab 1. Mai 1998 für die Dauer von zehn Jahren seinen Bedarf aus dem Markensortiment der B zu decken (Bierbezugsvertrag vom 26. Februar 1998, Kopie im Arbeitsbogen ABNr. 101090/99, Bl. 151; eigene Berufungsausführungen des J im Abgabenverfahren, Veranlagungsakt, Veranlagung 1997 Bl. 34).

Am 27. Februar 1998 schloss J mit der B hinsichtlich seines Standortes in A einen Vertrag über eine Rabattvorauszahlung in Höhe von ebenfalls ATS 256.000,--, wobei er sich im Gegenzug u.a. verpflichtete, ab 1. April 1998 für die Dauer von zehn Jahren seinen Bedarf aus dem Markensortiment der B zu decken (Bierbezugsvertrag vom 27. Februar 1998, Kopie im Arbeitsbogen ABNr. 101090/99, Bl. 151 Innenseite; eigene Berufungsausführungen des J im Abgabenverfahren, Veranlagungsakt, Veranlagung 1997 Bl. 34).

Die von seinem Steuerberater nach seinen Angaben erstellten und von J unterfertigten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen betreffend das Veranlagungsjahr 1997 wurden am 14. September 1998 beim Finanzamt Grieskirchen eingereicht. Am 5. Oktober 1998 ergingen antragsgemäß entsprechende Abgabenbescheide, womit die Umsatzsteuer mit ATS 144.218,--

und die Einkommensteuer mit ATS 182.604,-- festgesetzt wurden (genannter Veranlagungsakt, Veranlagung 1997).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Jänner 1998 wäre bis zum 16. März 1998 eine Zahllast von ATS 12.082,-- zu entrichten gewesen; ebenso wäre bis zum Ablauf dieses Tages eine ordnungsgemäße diesbezügliche Voranmeldung beim Finanzamt Grieskirchen einzureichen gewesen, was beides nicht geschehen ist. Erst am 24. März 1998 wurde ein Teil der Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von ATS 8.087,-- entrichtet (Buchungsabfrage betreffend das Abgabenkonto des Beschuldigten vom 30. Dezember 2005).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Februar 1998 wäre bis zum 15. April 1998 eine Zahllast von ATS 14.776,-- zu entrichten gewesen; ebenso wäre bis zum Ablauf dieses Tages eine ordnungsgemäße diesbezügliche Voranmeldung beim Finanzamt Grieskirchen einzureichen gewesen, was beides nicht geschehen ist. Erst am 24. April 1998 wurde ein Teil der Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von ATS 10.781,-- entrichtet (Buchungsabfrage betreffend das Abgabenkonto des Beschuldigten vom 30. Dezember 2005).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum März 1998 ist ein Umsatzsteuerguthaben in Höhe von ATS -2.530,-- angefallen. Tatsächlich wurde vom Beschuldigten jedoch am 4. Mai 1998 eine Voranmeldung eingereicht, in welcher ein Guthaben von ATS -6.525,-- geltend gemacht wurde (genannte Buchungsabfrage, Veranlagungsakt des Beschuldigten, Schriftverkehrsakt).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum April 1998 ist ein Umsatzsteuerguthaben in Höhe von ATS -11.912,-- angefallen. Tatsächlich wurde vom Beschuldigten jedoch am 22. Juni 1998 eine Voranmeldung eingereicht, in welcher ein Guthaben von ATS -15.907,-- geltend gemacht wurde (genannte Buchungsabfrage, Veranlagungsakt des Beschuldigten, Schriftverkehrsakt).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Mai 1998 ist ein Umsatzsteuerguthaben in Höhe von ATS -9.253,-- angefallen. Tatsächlich wurde vom Beschuldigten jedoch am 27. Juli 1998 eine Voranmeldung eingereicht, in welcher ein Guthaben von ATS -13.248,-- geltend gemacht wurde (genannte Buchungsabfrage, Veranlagungsakt des Beschuldigten, Schriftverkehrsakt).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Juni 1998 wäre bis zum 17. August 1998 eine Zahllast von ATS 12.942,-- zu entrichten gewesen; ebenso wäre bis zum Ablauf dieses Tages eine ordnungsgemäße diesbezügliche Voranmeldung beim Finanzamt Grieskirchen einzureichen gewesen, was beides nicht geschehen ist. Erst am 24. August 1998 wurde ein Teil der

Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von ATS 8.947,-- entrichtet (Buchungsabfrage betreffend das Abgabenkonto des Beschuldigten vom 30. Dezember 2005).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum Juli 1998 wäre bis zum 15. September 1998 eine Zahllast von ATS 19.978,-- zu entrichten gewesen; ebenso wäre bis zum Ablauf dieses Tages eine ordnungsgemäße diesbezügliche Voranmeldung beim Finanzamt Grieskirchen einzureichen gewesen, was beides nicht geschehen ist. Erst am 22. September 1998 wurde ein Teil der Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von ATS 15.983,-- entrichtet (Buchungsabfrage betreffend das Abgabenkonto des Beschuldigten vom 30. Dezember 2005).

Betreffend den Voranmeldungszeitraum August 1998 wäre bis zum 15. Oktober 1998 eine Zahllast von ATS 8.316,-- zu entrichten gewesen; ebenso wäre bis zum Ablauf dieses Tages eine ordnungsgemäße diesbezügliche Voranmeldung beim Finanzamt Grieskirchen einzureichen gewesen, was beides nicht geschehen ist. Erst am 21 Oktober 1998 wurde ein Teil der Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von ATS 4.321,-- entrichtet (Buchungsabfrage betreffend das Abgabenkonto des Beschuldigten vom 30. Dezember 2005).

Im Jahre 1998 führten Organe der Steuerfahndungen bei den Bierherstellern umfangreiche Ermittlungen durch, weil der Verdacht bestand, tausende Gastbetriebe im Gebiet der Republik Österreich würden flächendeckend mit Bierlieferungen versorgt, bei welchen gleichsam als Marktbetreuungsmaßnahme die Identität der Abnehmer gegenüber dem Fiskus verschleiert werde, damit die Ware in der Folge für Schwarzumsätze benutzt werden könne.

So erfolgten im Auftrag des Landesgerichtes Linz unter anderem bei der B Hausdurchsuchungen, bei welchen EDV-Datenmaterial über die Bierlieferungen an die Abnehmer beschlagnahmt wurde. Die Ermittlungen waren erfolgreich.

Durch Einvernahmen von Bediensteten der B und der Auswertung der EDV-Daten konnte festgestellt werden, dass vielfach Kunden der B neben Lieferungen, bei den auf den Lieferscheinen bzw. Rechnungen ihre Namen aufschien, auf Wunsch auch Lieferungen erhielten, bei denen weder auf den Lieferscheinen noch in den sonstigen Aufzeichnungen der B der Name des Kunden aufschien. Derartige „inoffizielle Lieferungen“ ergingen proforma an „Letztverbraucher“ (siehe u.a. Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 4. Jänner 2000, Veranlagungsakt, Veranlagung 1997, Bl. 39).

Laut den Angaben von Telefonverkäuferinnen und LKW-Chauffeuren der B wurden derartige „Letztverbraucherlieferungen“ im Unternehmen wie folgt behandelt (siehe

obgenannte Stellungnahme, Vorbringen der Amtsbeauftragten in der Berufungsverhandlung):

Wie üblich, wurden die Kundenbestellungen von Verkaufsdamen telefonisch entgegengenommen, wobei diese Bestellungen entweder sofort oder nach Anfertigung handschriftlicher Aufzeichnungen in die EDV eingegeben wurden. Sollten jedoch Bierlieferungen auf Kundenwunsch verschleiert werden, wurden diese Bestellungen in der Weise gesplittet, dass ein vom Kunden angegebener Teil auf seine offizielle Kundennummer eingegeben wurde und der Teil der "inoffiziellen Lieferungen" auf einem „Letztverbraucher-Sammelkonto“ erfasst wurde.

Die Konten, auf denen solche "inoffiziellen" Lieferungen erfasst wurden, wurden zumeist wie folgt bezeichnet: "Div. Letztverbraucher Ortsname", "Gemeinde Ortsname", "Fahrverkauf Ortsname".

Die Eingabe der „Letztverbraucher-Lieferung“ erfolgte entweder unmittelbar vor oder gleich nach der offiziellen Bestellung.

Im Anschluss wurden Ausdrucke (sogenannte Ladevorschlagslisten bzw. Auftragsscheine für die Kundenbuchhaltung) angefertigt, auf denen sämtliche Lieferungen (Rechnungen) eines Tages, und zwar nach dem jeweiligen Wagen sortiert, aufgelistet wurden.

Auf diesen Listen war eine Zuordnung der „Letztverbraucher-Lieferung“ zum Gastwirt anhand einer Kennzahl (LKZ - Lieferkennzeichen bzw. ADRKZ = Adresskennzeichen) ersichtlich. Diese Kennzahl wurde von den Telefonverkaufsdamen vergeben, wobei eine Vergabe der gleichen Nummer täglich nur einmal vorkam. Das LKZ wurde so gesteuert, dass für einen Auftragsschein zwei Fakturen erstellt wurden, diese aber unmittelbar hintereinander auf dem Buchungsprotokoll aufscheinen und die Rechnungen auch hintereinander ausgedruckt wurden. Ebenso wurden auf den Auftragsscheinen, die auch im Telefonverkauf angefertigt worden sind, „Letztverbraucher-Bestellungen“ besonders angeführt (z.B. andere Farbe, mit der Bezeichnung "+", etc.). Zusätzlich wurde auf diesen Scheinen das Lieferkennzeichen (LKZ) vermerkt.

Für den Bierführer wurde der LV-Lieferschein an den offiziellen Lieferschein geheftet, damit er erkennen konnte, welche „Letztverbraucher-Lieferung“ zum Kunden gehörte.

Der Finanzverwaltung gelang es, durch Auswertung der beschlagnahmten EDV-Daten eine Verknüpfung zwischen den „offiziellen“ und den „inoffiziellen“ Lieferungen an die Kunden herzustellen (Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 4. Jänner 2000, Veranlagungsakt, Veranlagung 1997, Bl. 40; Vorbringen der Amtsbeauftragten in der Berufungsverhandlung):

Ausgewertet wurden dabei lediglich die Originaldatensätze der B, die von der Systemprüfung des Fiskus nur zugeordnet und sortiert wurden. Die Zusammenführung betraf Datensätze von Gastwirtelieferungen mit Datensätzen von „Letztverbraucherlieferungen“. Dabei wurden vor allem folgende Datensätze berücksichtigt: auf- bzw. absteigende Lieferschein-Nummer, gleiche Fuhrschein-Nummer sowie gleiches Datum. Um sogenannte Kollisionsfälle (zu einem „Letztverbraucher-Lieferschein“ gibt es sowohl eine absteigende als auch eine aufsteigende Wiederverkäufer-Lieferschein-Nr.) ausschließen zu können, erfolgte eine weitere Zuordnung aufgrund einer fortlaufenden Nummer im Datenbestand der B, anhand der es möglich war, solche Kollisionsfälle dem richtigen Gastwirt zuzuordnen.

Die Zuordnung wurde dadurch überprüft, dass Belege wie Ladevorschlagslisten und Kundenkarteikarten, welche ebenfalls zum Teil beschlagnahmt worden waren, stichprobenweise mit den ausgewerteten EDV-Daten verglichen wurden. Bei dieser Überprüfung ergaben sich ausschließlich identische Zuordnungen (so abschließend der Bericht des Betriebsprüfers).

Diese Methode der Überprüfung der sogenannten „Rampenverkäufe“ der B wurde bei Tausenden von Abgabepflichtigen angewendet und hat auch in den Medien entsprechenden Widerhall gefunden. Allerdings ist kein einziger Fall bekannt geworden, bei welchem sich die Zuordnung nach Menge und Person sich als unrichtig herausgestellt hätte (vgl. die Berufungsentscheidung des UFS im korrespondierenden Abgabenverfahren vom 4. Oktober 2003, GZ. RV/0593-L/2002, Veranlagungsakt, Veranlagung 1998).

Auch die Datensätze der Lieferungen der B an J wurden solcherart ausgewertet, wobei ebenfalls den „offiziellen“ Lieferungen 308 „inoffizielle“ Lieferungen in Höhe von netto ATS 46.000,-- (1993) + ATS 61.000,-- (1994) + ATS 31.273,-- (1995) + ATS 107.000,-- (1996) + ATS 139.000,-- (1997) + ATS 73.000,-- (Jänner bis August

1998; letzte Schwarzlieferung am 27. August 1998, Arbeitsbogen Bl. 46) zugeordnet werden konnten.

Lediglich für den Zeitraum Jänner bis Juni 1995 lagen keine Datensätze vor, sodass diesbezüglich auch keine Schwarzeinkäufe nachgewiesen werden konnten (Arbeitsbogen Bl. 70, 198).

Soweit ersichtlich – die Buchhaltungsunterlagen für 1993 und 1994 hatte J vernichtet – waren die „inoffiziellen“ Lieferungen an den Beschuldigten von ihm tatsächlich nicht in die Belegsammlung aufgenommen worden. Da sein Steuerberater die Getränkeerlöse durch Umrechnung der gebuchten Wareneinkäufe ermittelte, sind also die mit diesen „schwarzen“ Biereinkäufen getätigten Umsätze offenkundig in den steuerlichen Rechenwerken nicht enthalten gewesen (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. September 1999 zu ABNr. 101090/99, Rubriken „Wareneinkauf B“, „Nicht verbuchte Einkäufe“; Auflistung siehe Arbeitsbogen, Bl. 46 bis 78).

Daraus ergaben sich – laut Nachkalkulation – bislang nicht versteuert gewesene Bierumsätze in Höhe von netto ATS 107.666,-- (1993) + ATS 137.126,-- (1994) + ATS 69.753,-- (1995) + ATS 232.588,-- (1996) + ATS 291.737,-- (1997) + ATS 159.820,-- (Jänner bis August 1998), eine sich daraus errechnende 20 %ige Umsatzsteuer in Höhe von ATS 21.533,-- (1993) + ATS 27.425,-- (1994) + ATS 13.951,-- (1995) + ATS 46.518,-- (1996) + ATS 58.347,-- (1997) + ATS 31.964,-- (Jänner bis August 1998), sowie eine Gewinnzurechnung von ATS 52.724,-- (1993) + ATS 63.716,-- (1994) + ATS 32.045,-- (1995) + ATS 104.151,-- (1996) + ATS 124.848,-- (1997) (Finanzstrafakt Bl. 1 ff).

Die Differenz zwischen den Einkommensteuerbeträgen laut veranlagten Abgabenerklärungen und denjenigen Einkommensteuerbeträgen, welche sich unter Zurechnung dieser zusätzlichen Gewinne abgaben, betrug ATS 0,-- (1993) + ATS 22.296,-- (1994) + ATS 13.440,-- (1995) + ATS 44.688,-- (1996) + ATS 54.146,-- (1997) (Finanzstrafakt Bl.1).

Das Absinken der festgestellten Verkürzungsbeträge für 1995 erklärt sich offenbar daraus, dass – wie erwähnt – für den Zeitraum Jänner bis Juni 1995 keine Datensätze beschlagnahmt worden waren.

In Nachvollziehung dieser Berechnungen findet der Berufungssenat keinen Anlass für Bedenken; irgendwelche Einwendungen wurden diesbezüglichen von den Parteien auch nicht vorgebracht.

In freier Beweiswürdigung wird – mangels weiterer Anhaltspunkte – der Gesamtbetrag an verkürzter Umsatzsteuer für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis August 1998 zu gleichen Teilen auf die einzelnen Monate aufgeteilt.

Neben diesen also von J getätigten, dem Fiskus verheimlichten Ein- und Verkäufen, gab es weitere bedenkliche Mängel, wie für 1993 und 1994 gerundete Tageslosungen, buchhalterische Privateinlagen zur Vermeidung von Kassafehlbeträgen, nicht aufgenommene Inventuren, geringe ungebundene Privatentnahmen, unregelmäßiger Wareneinkauf (bereits anlässlich der Vorprüfung festgestellt, BP-Bericht vom 14. November 1995, ABNr. 102078/95, Veranlagungsakt, Bilanzakt 1995), nicht erstellte Inventuren und nicht aufbewahrte Losungsaufzeichnungen auch für die Folgejahre, fehlende Tageslosungen auch für Tage, an denen J selbst behauptet, seine Imbissstuben geöffnet gehabt zu haben, auszahlte Schwarzlöhne an sogenannte „Aushilfen“, vollständig fehlende Automatenerlöse, Einkäufe an Zigaretten und Spirituosen nur teilweise erfasst, und Ähnliches (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. September 1999 zu ABNr. 101090/99; Berufungsentscheidung des UFS im korrespondierenden Abgabenverfahren vom 4. Oktober 2003, GZ. RV/0593-L/2002, Veranlagungsakt, Veranlagung 1998).

Diese Vorgänge wurden von der Finanzstrafbehörde erster Instanz aber nicht aufgegriffen.

Auch bei C bzw. G führte die Steuerfahndung Hausdurchsuchen durch, wobei ebenfalls umfangreiches EDV-Material über die Bierlieferungen an die Abnehmer für die Jahre 1994 bis 1997 beschlagnahmt wurde. Auch in diesem Unternehmen war dieselbe Verschleierungstaktik mittels einem Splitting der Warenlieferungen in „offizielle“ und „inoffizielle“ Lieferungen, hier bezeichnet als sogenannte „Graulieferungen“, vorgenommen worden (Bericht der Großbetriebsprüfung Salzburg, Gruppe 1 Systemprüfung, vom 28. Juli 1999, Arbeitsbogen, Bl. 33 ff).

Im Unterschied zu den EDV-Kundendaten bei der B – wo anhand des aufgefundenen vollständigen Datenmaterials unter Sortierung der Datensätze der Gastwirtelieferungen und der „Letztverbraucherlieferungen“ nach Lieferkennzeichen, Adresskennzeichen, Fuhrchein-Nummer, Datum, Wiederverkäufer-Lieferschein-Nr. und fortlaufenden Nummer im Datenbestand eine vollständige Zuordnung möglich war – war hier aber offenkundig die Informationsdichte geringer: So lagen eine EDV-mäßig auswertbare Auftragsdatei, in welcher u.a. die Abladefolge als Zahlencode erfasst war, sowie (teilweise) die Daten der Anrufzeiten nur für den Zeitraum Juli 1996 bis Juni 1997 vor und war bei einigen Depots die Reihenfolge bei den Lieferscheinnummern auch willkürlich (genannter Bericht vom 28. Juli 1999, Arbeitsbogen, Bl. 36, 40 und 42).

Dennoch ergab aber auch die Auswertung dieses eingeschränkten Zeitraumes, dass J für seine Imbissstube in A zumindest einmal 1996 eine sogenannte „Graulieferung“ erhalten hatte (genannter Bericht vom 28. Juli 1999, Arbeitsbogen, Bl. 16 ff).

Der Sachverhalt wurde aber vom Betriebsprüfer bzw. von der Finanzstrafbehörde erster Instanz nicht aufgegriffen.

In Nachvollziehung der dem Erstsenat vorliegenden Beweislage findet also der Berufungssenat keinen Anlass, an den festgestellten Abgabenverkürzungen des J in objektiver Hinsicht zu zweifeln.

Selbst wenn – nur rein hypothetisch – die Feststellung der solcherart nachgewiesenen „inoffiziellen“ Bierlieferungen der B an den Beschuldigten aus irgendwelchen – nach der Aktenlage nicht erkennbaren Gründen – nicht in allen Fällen mängelfrei gewesen wäre (weil sich jemand in einer Buchungszeile geirrt hätte, bei einer Lieferkennzahl ein Ziffernsturz passiert wäre oder dergleichen), entkräftet schon die große Anzahl derartiger festgestellter Lieferungen die kategorische Behauptung des Beschuldigten, gar keine Schwarzlieferungen erhalten zu haben.

Anhaltspunkte für derartige Irrtümer liegen auch nicht vor.

Soweit der Verteidiger einwendet, dass der Beschuldigte gleichsam deswegen für seine Imbissstube in W von der B keine „inoffiziellen“ Lieferungen erhalten haben könnte, weil er solche auch von der C bzw. der G für seine Imbissstube in A nicht erhalten habe, ist ihm zu entgegnen, dass selbst dann, wenn das Vorbringen

zutreffend gewesen wäre, anzumerken wäre, dass erfreulicherweise Straftäter aus verschiedensten Gründen nicht alle Straftaten zu begehen pflegen, zu welchen sie bei gleichgelagertem Gelegenheitsverhältnis rein theoretisch in der Lage wären.

Eine Feststellung, J habe für seine Würstelbude in A keine derartigen „inoffiziellen“ Lieferungen erhalten, ist aber nach der Aktenlage – siehe oben – nicht zu treffen.

Ob J auch bei der Würstelbude in A Bierumsätze nicht in sein steuerliches Rechenwerk aufgenommen hat, ist nach dieser Akten- und Beweislage vermutbar und jedenfalls auch nicht auszuschließen, weshalb seine Argumentation schon deshalb nur eine eingeschränkte Wirksamkeit entfaltet. Sie entkräftet eben auch nicht die festgestellte Tatsache, dass J im Verlauf der strafrelevanten Zeiträume insgesamt 308 Bierlieferungen nicht in seine Buchhaltung aufgenommen hat und die damit erzielten Erlöse nicht versteuert worden waren.

Soweit der Beschuldigte selbst in der Berufungsverhandlung einwendet, er hätte schon deswegen keine „inoffiziellen“ Bierlieferungen bestellt, weil er damit in seiner unternehmerischen Disposition durch die Dauer der Absatzverpflichtung bzw. der Rückzahlung der Vorausrabatte beeinträchtigt gewesen wäre, ist ihm entgegenzuhalten, dass selbst bei Zutreffen einer derartigen Beeinträchtigung eine Entscheidung des Unternehmers, Schwarzeinkäufe zu tätigen, nicht ausgeschlossen wäre, weil möglicherweise – nach seiner Einschätzung – die ihm daraus erwachsenen Vorteile einer illegalen Abgabenvermeidung wirtschaftlich schwerer wögen. Im Übrigen hat J derartige Verträge im Jahre 1998 abgeschlossen, sodass schon aus diesem Grund sein Tatentschluss für die vorhergehenden Finanzvergehen nicht beeinträchtigt sein konnte.

In subjektiver Hinsicht indiziert das objektiv festgestellte Tatgeschehen ein planmäßiges und absichtliches Vorgehen des Beschuldigten mit dem Bestreben, eine rechtswidrige Steuervermeidung im Höchstausmaß zu erreichen. Der Beschuldigte hat entweder auf eigene Initiative oder auf Befragen durch die jeweilige Telefonverkäuferin angegeben, dass er in einem bestimmten Ausmaß seine Bierlieferung auf eine derartige Weise im Belegwesen seiner Lieferantin B verschleiert habe wolle, dass ihm die Nichterfassung des Biereinkaufes in seinem steuerlichen Rechenwerk nicht vom Fiskus durch bei der Lieferantin hergestelltes, ihn belastendes

Kontrollmaterial bewiesen werden könnte, wunschgemäß solcherart „inoffizielle“ Bierlieferungen erhalten und dann tatsächlich diese auch schwarz verkauft.

Die Berufung des Beschuldigten erweist sich hinsichtlich des erstinstanzlichen Schulterspruches dennoch teilweise als berechtigt:

Im Falle eines fortgesetzten Deliktes wird die Meinung vertreten, dass die rechtliche Würdigung nach der Rechtslage im Zeitpunkt der Begehung des letzten Teilstückes vorzunehmen wäre.

Aus dem festgestellten Geschehen ist aber nach Ansicht des Berufungssenates nicht zwingend ableitbar, dass der Beschuldigte jeweils den Tatplan gefasst gehabt hätte, diese Vorgangsweise auch für zukünftige Jahre beizubehalten. Gerade auch aufgrund der raschen und für ihn unbürokratischen Bereitstellung der Tatbeiträge durch Bedienstete der B mag für ihn möglicherweise gar kein Anlass bestanden haben, eine längerfristige Planung seiner Steuervermeidung vorzunehmen, weshalb er gleichsam von Bestellung zu Bestellung eine neue Tatentscheidung getroffen hat.

Ein sogenanntes fortgesetztes Delikt, bei welchem der Täter nach einem Gesamtplan vorgeht, gegründet auf einen einheitlich, auf einen Gesamterfolg gerichteten Willensentschluss (zur diesbezüglichen Judikatur siehe beispielsweise *Reger / Hacker / Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz I*<sup>3</sup>, Rechtsprechung zu § 31 Abs.1). Ein solcher ist aber im Zweifel zu Gunsten des Beschuldigten nicht erweislich.

Aufgrund der langen Verfahrensdauer ist daher zu prüfen, ob nicht etwa teilweise bereits teilweise eine Verjährung der Strafbarkeit eingetreten ist.

Gemäß § 31 Abs.1 FinStrG beginnt die Verjährungsfrist bei Erfolgsdelikten wie Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.1 FinStrG mit Erfolgseintritt, also dem Zeitpunkt des Bewirkens der Abgabenverkürzung durch Zustellung der zu niedrigen Abgabenbescheide, zu laufen.

Die Frist betreffend die Verjährung der Strafbarkeit beträgt gemäß § 31 Abs.2 FinStrG bei Abgabenhinterziehungen fünf Jahre, wobei gemäß Abs.3 leg.cit. für den Fall, dass der Täter während der Verjährungsfrist neuerlich ein Finanzvergehen begeht, die Verjährung nicht eintritt, bevor auch für die neue Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist.

Da ein fortgesetztes Delikt im Zweifel zugunsten des Beschuldigten nicht beweisbar ist (siehe oben), ist die Verjährung hinsichtlich jedes einzelnen Faktums für sich zu überprüfen.

Gemäß § 31 Abs.5 FinStrG erlischt bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörden zuständig sind, die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre verstrichen sind.

So gesehen, ist also betreffend die dem Beschuldigten vorgeworfenen Hinterziehungen an Umsatz- und Einkommensteuer betreffend die Veranlagungsjahre 1993 und 1994, bei welchen der deliktische Erfolg – so die Rechtsvermutung gemäß § 26 Abs.2 Zustellgesetz – jeweils drei Werktagen nach dem 6. Februar 1995 und 6. Dezember 1995 eingetreten ist, am 9. Februar 2005 bzw. am 6. Dezember 2005 eine absolute Verjährung eingetreten.

Nach dem Vorbringen des Verteidigers des Beschuldigten hat er jedoch am 16. Oktober 2003 über die u.a. die gegenständlichen Abgabenverkürzungen zum Gegenstand habende Berufungsentscheidung im Abgabenverfahren Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl I 2004/57, wirksam ab dem 5. Juni 2004, wurde diese Bestimmung des § 31 Abs.5 leg.cit. dahingehend ergänzt, dass zum Eintritt einer derartigen absoluten Verjährung es auch erforderlich ist, dass gegebenenfalls auch die Zeit, während der bezüglich eines mit dem Finanzstrafverfahren in Zusammenhang stehenden Abgabenverfahrens ein Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof anhängig ist, verstrichen sein muss.

Versteht man die Verjährung der Strafbarkeit als materiellen Aspekt, ist diese Novellierung aufgrund der Bestimmung des § 4 Abs.2 FinStrG, wonach sich die Strafe nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht richtet, es sei denn, dass das zur Zeit der erstinstanzlichen Entscheidung (am 29. Jänner 2004) geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger wäre, auf den gegenständlichen Finanzstraffall keineswegs anwendbar.

Verstünde man die Verjährung der Strafbarkeit aber als rein verfahrensrechtlichen Umstand, wäre betreffend die verkürzten Abgaben der Veranlagungsjahre 1993 und

1994 in Anbetracht der vor Fristablauf wirksam gewordenen Novellierung noch keine absolute Verjährung eingetreten.

Der Berufungssenat folgt jedoch der erstgenannten Rechtsansicht, weil – ausgehend von dem eine verfassungsmäßige Grundlage im Sinne des Art.7 Abs.1 Satz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention habenden Gebot des § 4 Abs.1 FinStrG, wonach eine Strafe nur dann verhängt werden darf, wenn die Tat schon zur Zeit ihrer Begehung mit Strafe bedroht war (nullum crimen sine lege praevia) – als ein Aspekt des solcherart zum Zeitpunkt der Tat angedrohten Sanktionsübels auch sein muss, mit welcher Intensität die Strafverfolgungsbehörden diese Tat bekämpfen werden, und ja der Umstand der ansich nach der alten Rechtslage zum Zeitpunkt der ursprünglichen Verjährung der Strafbarkeit eingetretenen Straffreiheit in diesem Moment bei Anwendung der neuen Rechtslage zu einer offensichtlich ungewollten Strafverschärfung führen muss.

Es war daher spruchgemäß das Finanzstrafverfahren gegen J wegen des Verdachtes, er habe betreffend die Veranlagungsjahre 1993 und 1994 eine Hinterziehung an Umsatz- und Einkommensteuer gemäß § 33 Abs.1 FinStrG bewirkt, infolge der eingetretenen absoluten Verjährung einzustellen.

Laut Aktenlage waren die Schwarzlieferungen der B an den Beschuldigten mit Ablauf des August 1998 infolge des Einschreitens der Steuerfahndung beendet. Aufgrund der umfangreichen medialen Berichterstattung ist dieser Vorgang dem Beschuldigten – nach Ansicht des Berufungssenates – nicht verborgen geblieben.

Am 19. Juli 1999 wurde betreffend den Beschuldigten selbst mit einer diesbezüglichen Betriebsprüfung nach § 99 Abs.2 FinStrG begonnen, weil – wie ihm zur Kenntnis gebracht wurde – der Verdacht bestanden hat, dass er im [gemeint: betreffend den] Prüfungszeitraum (darunter auch der Zeitraum 1998) Abgabenhinterziehungen nach § 33 FinStrG in noch festzustellender Höhe hinsichtlich der zu prüfenden Abgaben (also die Umsatzsteuer 1998 in der Erhebungsform einer Selbstbemessungsabgabe) bewirkt habe (Arbeitsbogen Bl. 239).

Auch wurden vom Beschuldigten – vermutlich unter dem Eindruck des Ermittlungsgeschehens – die Abgabenerklärungen für das Veranlagungsjahr 1998 vorerst zurückgehalten und erst – nach durchgeföhrter Prüfung gemäß § 99 Abs.2

FinStrG – am 29. November 1999 beim Finanzamt Grieskirchen eingereicht, wobei der Steuerberater des J selbst aufgrund einer kalkulatorischen Entgeltsverprobung eine Erlöszurechnung vorgenommen hat (Veranlagungsakt, Veranlagung 1998).

Nach Ansicht des Berufungssenates kann bei einem derartigen Sachverhalt – dem Beschuldigten eine vernunftorientierte Vorgangsweise unterstellt – nicht davon ausgegangen werden, J habe hinsichtlich der bereits hinterzogenen Umsatzsteuervorauszahlungen nochmals eine Verkürzung an Jahresumsatzsteuer angestrebt. Vielmehr ist zu seinen Gunsten anzunehmen, dass er das diesbezüglich verfahrensgegenständliche Fehlverhalten schon unter dem Eindruck der gegen ihn geführten finanzstrafbehördlichen Erhebungen zeitlich schon weit vor Einreichung der Jahressteuererklärungen abgebrochen hat.

Ein Schulterspruch wegen versuchter Hinterziehung an Umsatzsteuer betreffend das Veranlagungsjahr 1998 kommt so gesehen nicht in Betracht.

Der Erstsenat hat daher zu Recht dem Beschuldigten vorgeworfen, er habe betreffend die Veranlagungsjahre 1995 bis 1997 eine Hinterziehung an Umsatz- und Einkommensteuer gemäß § 33 Abs.1 FinStrG und betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis August 1998 eine Hinterziehung an Umsatzsteuer (Vorauszahlungen bzw. Gutschriften) gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG in spruchgemäßer Höhe zu verantworten.

Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Der Begehren der Amtsbeauftragten auf Erhöhung der Geldstrafe erweist sich als berechtigt, weil diese trotz der sich solcherart ergebenden Verringerung der Summe der strafbestimmenden Wertbeträge sowohl im Verhältnis zum Unrechtsgehalt der Tat und dem Verschulden des J als auch im Lichte der ebenfalls zu bedenkenden Prävention nicht ausreichend bemessen ist.

Gemäß § 23 Abs.1 FinStrG ist nämlich 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 abzuwägen, 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 ein 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 J 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 offensichtlich gleichsam fast branchenübliche Fehlverhalten wie die verfahrensgegenständlichen Verkürzungen des Beschuldigten in ihrer Gesamtheit als durchaus eine budgetäre Wirkung habende Verfehlungen mit ausreichender Sanktion zu bedenken sind, welche andere potentielle Finanzstrftäter in der Lage (hier:) des Beschuldigten von der Begehung ähnlicher Finanzstraftaten abhalten sollen.

Der Umstand, dass der Beschuldigte aufgrund seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse eine derartige Geldstrafe möglicherweise nicht in Einem anlässlich ihrer Fälligkeit entrichten kann, hindert nicht die Pflicht der Finanzstrafbehörden, eine solche 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 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.

Deshalb beträgt, ausgehend von den erwiesenen Verkürzungsbeträgen nach § 33 Abs.1 und 2 lit.a FinStrG in Höhe von ATS 13.951,-- + ATS 13.440,-- + ATS 46.518,-- + ATS 44.688,-- + ATS 58.347,-- + ATS 54.146,-- + ATS 3.995,-- insgesamt ATS 263.050,--, umgerechnet € 19.116,58, die vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte höchstmögliche Geldstrafe € 19.116,58 X 2 = € 38.233,16.

Von den strafrelevanten Verkürzungsbeträgen wurden bislang – unter der Annahme zugunsten des Beschuldigten, dass er seine Ratenverpflichtungen gegenüber der Abgabenbehörde eingehalten hat – ein Betrag von insgesamt ATS 193.310,45, umgerechnet € 14.048,41, nachträglich entrichtet (Buchungsabfrage vom 30. Dezember 2005).

Hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und wäre von einer durchschnittlichen wirtschaftlichen Situation des Beschuldigten auszugehen gewesen, berücksichtigt man den dem Tatbestand des § 33 Abs.2 lit.a FinStrG immanenten Aspekt einer nur vorübergehenden Abgabenvermeidung vorweg mit einem Abschlag von einem Drittel der Strafdrohung (sohin im gegenständlichen Fall € 1.548,41, was einen Rahmen von etwa € 36.000,-- ergäbe), wäre also eine Geldstrafe von rund € 18.000,-- zu verhängen gewesen.

Im gegenständlichen Fall sind als mildernd bei Strafbemessung zu berücksichtigen die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Beschuldigten, der Umstand, dass er seine Verfehlungen offenbar unter dem Eindruck einer angespannten Finanzlage und der ihm von seinem Bierlieferanten angebotenen günstigen Gelegenheit begangen hat, sowie die zwischenzeitlich erfolgte teilweise Schadensgutmachung (siehe die obigen Ausführungen).

Als erschwerend sind aber zu bedenken die Vielzahl der deliktischen Angriffe über mehrere Jahre hinweg.

Zu Recht verweist die Amtsbeauftragte in ihrer Berufungsschrift auf die zu beachtende Generalprävention (siehe oben). Gerade weil sich beispielsweise aufgrund der beschriebenen Erhebungen der Steuerfahndung offenbar herausgestellt hat, dass gleichsam branchenüblich Gastwirte einen wesentlichen Teil ihres Umsatzes und Gewinnes gegenüber dem Fiskus verheimlichen, wofür ihnen ein ausgefeiltes Verschleierungssystem ihrer diesbezüglich in Komplizenschaft befindlichen Lieferanten zur Verfügung steht, ist ansich eine strenge Bestrafung geboten, um bei Bekanntwerden der Entscheidung deutlich zu machen, dass steuerliches Wohlverhalten kein nebensächliches und vernachlässigbares Gebot für Europäischen Wirtschaftsraum bzw. auf dem Staatsgebiet der Republik Österreich tätigen Unternehmer sein darf.

In Abwägung dieser Aspekte wäre solcherart im gegenständlichen Fall in Anbetracht der genannten mildernden Umstände dennoch eine leichte Verringerung der Geldstrafe auf € 15.000,-- angebracht gewesen.

Darüber hinaus ist der nunmehr eingetretene Zeitablauf seit der Begehung der schuldspruchgegenständlichen Finanzvergehen durch J zu beachten, wodurch sich der Strafverfolgungsanspruch der Republik Österreich wesentlich abgeschwächt hat. Dies ist nach Ansicht des Berufungssenates mit einem Abschlag um die Hälfte des obgenannten Geldstrafenbetrages zu berechnen, wodurch sich ein Betrag von € 7.500,-- ergibt.

Darüber aber auch noch die schlechte Finanzlage des Beschuldigten und seine Sorgepflichten – wie oben dargestellt – in Form eines weiteren Abschlages um ein Drittel zu berücksichtigen, weshalb sich in der Gesamtschau eine Geldstrafe von lediglich € 5.000,-- (das sind nunmehr lediglich 13,07 % des Strafrahmens) als tat- und schuldangemessen erweist.

Eine weitere Verringerung der Geldstrafe ist dem Berufungssenat insbesondere in Anbetracht der zu beachtenden Prävention – siehe oben – verwehrt.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei 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.

In Anbetracht des inneren Zusammenhangs zwischen der Ausmessung einer Geldstrafe und der für den Fall ihrer Uneinbringlichkeit in Einem vorzuschreibenden Ersatzfreiheitsstrafe ist übrigens eine Teilrechtskraft einer Ersatzfreiheitsstrafe bei einer Verfahrensgegenstand bleibender Geldstrafe nicht möglich; die Ersatzfreiheitsstrafe ist der neuen Höhe einer Geldstrafe im Rechtsmittelverfahren anzupassen.

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.

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.

Es war daher 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, einem Steuerberater oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 169 FinStrG wird zugleich der 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, 20. April 2006