

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 2 des Bundesfinanzgerichtes hat in der Finanzstrafsache gegen Mag. A., Rechtsanwalt, Wien, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 21. Jänner 2019 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 18. Juni 2018, SpS 2018, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. September 2019 in Abwesenheit des Beschuldigten, in Anwesenheit der Amtsbeauftragten sowie der Schriftführerin zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates (dessen Schuldspruch unverändert bleibt) im Strafausspruch wie folgt abgeändert:

1. a) Herr Mag. A. wird gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG zu einer Geldstrafe von € 44.400,00 (in Worten: Euro vierundvierzigtausendvierhundert) verurteilt.

b) Gemäß § 20 FinStrG wird für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe von 74 Tagen festgesetzt.

c) Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG hat der Bestrafte die Kosten des Strafverfahrens in unveränderter Höhe von € 500,00 sowie die eines allfälligen Strafvollzuges zu ersetzen.

II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 18. Juni 2018, SpS 2018, wurde Mag. A. (in weiterer Folge: Beschuldigter) schuldig erkannt, er habe vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen für die Zeiträume 10/2015, 12/2015, 01-04/2016, 06-12/2016, 01/2017 sowie 03-05/2017 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 93.849,10 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, und zwar

Umsatzsteuer für 10/2015 in Höhe von € 35.073,53
Umsatzsteuer für 12/2015 in Höhe von € 2.400,00
Umsatzsteuer für 01/2016 in Höhe von € 1.519,59
Umsatzsteuer für 02/2016 in Höhe von € 8.083,05
Umsatzsteuer für 03/2016 in Höhe von € 8.788,63
Umsatzsteuer für 04/2016 in Höhe von € 1.042,61
Umsatzsteuer für 06/2016 in Höhe von € 316,20
Umsatzsteuer für 07/2016 in Höhe von € 10.169,34
Umsatzsteuer für 08/2016 in Höhe von € 2.168,61
Umsatzsteuer für 09/2016 in Höhe von € 265,74
Umsatzsteuer für 10/2016 in Höhe von € 4.407,86
Umsatzsteuer für 11/2016 in Höhe von € 5.324,47
Umsatzsteuer für 12/2016 in Höhe von € 2.011,12
Umsatzsteuer für 01/2017 in Höhe von € 337,34
Umsatzsteuer für 03/2017 in Höhe von € 2.219,17
Umsatzsteuer für 04/2017 in Höhe von € 2.219,17
Umsatzsteuer für 05/2017 in Höhe von € 7.502,41.

Der Beschuldigte habe hiedurch das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen und werde hierfür nach § 33 Abs. 5 FinStrG zu einer Geldstrafe in der Höhe von € 46.500,00, an deren Stelle im Falle der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 90 Tagen trete, verurteilt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG sei er außerdem schuldig, einen Betrag von € 500,00 als Beitrag zu den Kosten des Finanz Strafverfahrens zu ersetzen.

Als Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Aufgrund des Inhaltes der Straf- und Veranlagungsakten wird nachstehender Sachverhalt als erwiesen festgestellt.

Der Beschuldigte ist ohne Sorgepflichten, verfügt über 2 Eigentumswohnungen und ein Kfz und hat ein Einkommen von rund € 4.000 bis € 4.500 monatlich. Demgegenüber stehen Schulden in der Höhe von € 190.000. Er ist finanzbehördlich 2-fach vorbestraft.

Entgegen der den Beschuldigten diesbezüglich treffenden und ihm auch bekannten Verpflichtung unterließ er es, die Umsatzsteuervoranmeldungen für den im Spruch genannten Zeitraum iHv insgesamt € 93.849,10 abzugeben, womit die Umsatzsteuer für diesen Zeitraum nicht vorangemeldet war, welchen Umstand er nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt.

Der Schaden ist zur Gänze gutgemacht.

Diese Feststellungen gründen sich auf nachstehende Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zu den persönlichen Verhältnissen sowie jene zu den Einkommensverhältnissen ergeben sich aus dem Strafakt, dem Veranlagungsakt bzw. den von der Amtsbeauftragten vorgelegten Unterlagen.

Am 24.1.2017 fand eine Umsatzsteuersonderprüfung statt, da die Voranmeldungen für die Zeiträume 06-08/2016 am 31.10.2016 und damit verspätet eingereicht worden waren. Die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume 09 bis 11/2016 wurden erst im Zuge der Anmeldung der USO-Prüfung elektronisch eingereicht. Aus den vorgelegten Unterlagen ergaben sich Differenzen zur gemeldeten Umsatzsteuer für 06 bis 08/2016.

Am 28.04.2017 erstattete der steuerliche Vertreter des Beschuldigten Selbstanzeige, da sich aufgrund der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2015 eine Nachforderung in der Höhe von € 34.561,08 ergab, die laut Offenlegung aus der Nichtverbuchung eines Einganges in einer Großcausa für 10/2015 resultierte. Eine daraufhin angekündigte Betriebsprüfung bewirkte zu Prüfungsbeginn die Erstattung einer weiteren Selbstanzeige betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 2016, da ein weiterer Zahlungseingang nicht ordnungsgemäß erfasst war. Betreffend die erste Selbstanzeige fand keine zeitgerechte Entrichtung statt, ein Zahlungserleichterungsansuchen wurde erst am 24.08.2017 eingebracht und abweislich erledigt. Am 23.10.2017 wurde um Stundung bis zum 15.11.2017 ersucht, eine Entrichtung fand jedoch nicht statt. Daraus ergibt sich zweifelsfrei, dass der Beschuldigte objektiv für die Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen verantwortlich ist.

Im wegen des Verdachts der Abgabenhinterziehung eingeleiteten Finanzstrafverfahren rechtfertigte sich der Beschuldigte insoweit schuldeinsichtig, als er zugestand, dass teilweise UVAen verspätet gemeldet wurden. Er habe jedoch niemals den Vorsatz gehabt, Abgaben zu hinterziehen, er wüsste auch, dass er sich mit verspäteten Meldungen nicht der Zahlung entziehen könne. Er verwies auf persönliche Überlastung und psychische Probleme sowie auch auf finanzielle Schwierigkeiten.

Zur subjektiven Tatseite ist auszuführen, dass der Beschuldigte bei den bereits durchgeführten fünf USO-Prüfungen immer wieder auf die Verpflichtung zur rechtzeitigen Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen bei Nichtentrichtung am Fälligkeitstag hingewiesen wurde, ihm die ihn treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen sowie die Konsequenz pflichtwidrigen Verhaltens jedenfalls hinlänglich bekannt waren und er eine Verkürzung der Abgaben nicht nur für möglich, sondern auch für gewiss gehalten hat, zumal über ihn bereits zweimal eine Finanzstrafe verhängt wurde.

Die Feststellungen vermögen den Senat aber - entgegen der Verantwortung des Beschuldigten - auch von der Verwirklichung des subjektiven Tatbestandes zu überzeugen. Als Rechtsanwalt ist beim Zweitbeschuldigten umso mehr von der Kenntnis der bestehenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen auszugehen und lässt sich diesbezüglich auch die Wissentlichkeit untermauern. Die anders lautende Verantwortung ist als reine Schutzbehauptung zu werten.

Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ergibt sich aus den nachvollziehbaren Ermittlungen des Finanzamtes, die als qualifizierte Vorprüfung dem Verfahren zugrunde zu legen sind. Überdies wurde die Höhe während des gesamten Strafverfahrens nicht bestritten.

Rechtlich ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt:

Nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer unter Verletzung der Verpflichtung zur rechtzeitigen Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält. Somit ist die Schuldform der Wissentlichkeit (dolus principalis) hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen und des Eventualvorsatzes in Bezug auf die Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen erforderlich.

Die Rechtswohlthat (beneficium) einer strafbefreienden Selbstanzeige konnte mangels der den abgabenrechtlichen Vorschriften entsprechenden Entrichtung nicht zuerkannt werden.

Somit hat der Beschuldigte aufgrund der getroffenen Feststellungen sowohl objektiv als auch subjektiv das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten.

Bei der Strafbemessung wertete der Senat als mildernd die vollständige Schadensgutmachung, das objektiv abgelegte Geständnis, die angespannte wirtschaftliche Lage, die Selbstanzeige und die Ermittlung der Bemessungsgrundlage teilweise im Wege der Schätzung, hingegen als erschwerend die 2 einschlägigen Vorstrafen.

Ausgehend von diesen Strafzumessungsgründen erschien dem Senat die verhängte Geldstrafe schuld- und tatangemessen und treffen diese Strafzumessungserwägungen auch für die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe zu.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle.“

In der dagegen fristgerecht am 21. Jänner 2019 (inklusive Antrag auf Wiedereinsetzung, über den bereits gesondert entschieden wurde) eingebrachten Beschwerde wird das Erkenntnis seinem gesamten Umfang und Inhalt angefochten. Als Beschwerdegründe werden Verletzung von Verfahrensvorschriften und unrichtige rechtliche Beurteilung geltend gemacht.

In der Beschwerde wird ausgeführt:

„Ein Sachverständigengutachten wurde nicht eingeholt, obwohl ich dieses beantragt habe. Ich habe in meiner Rechtfertigung vorgebracht, dass ich an einem Burn-Out-Syndrom mit Depression gelitten habe. Diese Umstände habe ich dargetan, auch wie sich die Symptome äußern und welche Tätigkeiten erbracht werden können und für welche keine Kraft mehr übrig ist.

Dieses Krankheitsbild führt jedoch dazu, dass ein Verschulden nicht vorliegt, ja bestenfalls ein milderer Grad des Versehens an der rechtzeitigen Voranmeldung der Umsatzsteuer. Tatsächlich hindert dieses Krankheitsbild die ordnungsgemäße Vornahme von insbesondere sich selbst betreffende Verpflichtungen. Das Sachverständigengutachten aus dem Fachgebiet Neurologie/Psychiatrie hätte dazu geführt, dass das Verschulden

gemäß § 8 FinStrG anders zu beurteilen ist. Daran anknüpfend ist entweder gar nicht zu bestrafen oder mittels Ermahnung oder schlichtweg mittels bedingter Strafnachsicht vorzugehen.

Das Unterlassen des Sachverständigenbeweises führt jedenfalls dazu, dass in einem Fall die Strafe gar nicht hätte verhängt werden dürfen, im anderen Fall jedoch die Strafbemessung anders zu erfolgen gehabt hätte.

Die Strafbehörde hätte dann unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Gutachtens entweder von einer Bestrafung absehen müssen, oder eine Ermahnung aussprechen oder von der bedingten Strafnachsicht Gebrauch machen müssen - auch von teilbedingter Strafnachsicht.

Das angenommene Einkommen ist noch zu reduzieren. Eher ist zu erwarten, dass ich derzeit bloß rund EUR 3.500,- ins Verdienen bringe. Auch dies führt dazu, dass die Strafe zu reduzieren ist.

Die Strafzumessung ist unrichtig erfolgt. Nicht berücksichtigt wurde, dass gerade mir als Rechtsanwalt es klar ist, dass ich mich meinen steuerlichen Verpflichtungen nicht entziehen kann. Wie auch die Betriebsprüfung für die Jahre 2014 bis 2016 ergeben hat, habe ich stets ordnungsgemäß meine Steuern erklärt. Ich habe sämtliche Steuern noch vor Einleitung des Strafverfahrens bezahlt gehabt. Mir war natürlich stets klar, dass ich keine Abgabenverkürzung vornehmen werde und auch nicht kann, weil ich ja die Steuern noch erklären muss. Daher hatte ich auch keinerlei Vorsatz, sollte meine Erkrankung nicht jegliches Verschulden ausschließen. In keiner Weise wurde jedoch das Krankheitsbild bei der Strafzumessung berücksichtigt.

Zum Unterstreichen meines Vorbringens wird noch einmal (ergänzt: die Einholung eines)Sachverständigengutachtens aus dem Fachgebiet Neurologie/Psychiatrie und auch meine Einvernahme beantragt.

Aus oben genannten Gründen stelle ich folgende Anträge an das Bundesfinanzgericht:

1. Das Straferkenntnis möge ersatzlos behoben werden; in eventu
2. Das Straferkenntnis möge dahingehend abgeändert werden, dass nur eine Verwarnung ausgesprochen wird; in eventu
3. Das Straferkenntnis möge dahingehend abgeändert werden, dass die Strafe bedingt bzw teilbedingt ausgesprochen wird; in eventu
4. Das Straferkenntnis möge dahingehend abgeändert werden, dass die Strafe auf rund ein Drittel reduziert wird.“

Anlässlich der Aktenvorlage beantragte die Amtsbeauftragte hinsichtlich der Strafhöhe Abweisung bzw. teilweise Stattgabe (Reduktion der Ersatzfreiheitsstrafe auf 75 Tage, da vollständige Schadensgutmachung geleistet wurde).

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtslage:

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiß hält.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.

Zur Verhandlung in Abwesenheit:

§ 126 erster Satz FinStrG: Kommt der Beschuldigte oder ein Nebenbeteiligter einer Vorladung zu einer gemäß § 125 anberaumten mündlichen Verhandlung oder einer sonstigen amtlichen Aufforderung nicht nach, ohne durch Krankheit, Behinderung oder ein sonstiges begründetes Hindernis abgehalten zu sein, so hindert dies nicht die Durchführung der mündlichen Verhandlung und die Fällung des Erkenntnisses auf Grund der Verfahrensergebnisse.

§ 157 erster Satz FinStrG: Soweit für das Beschwerdeverfahren nicht besondere Regelungen getroffen werden, sind die für das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren geltenden Bestimmungen sinngemäß anzuwenden.

Festzuhalten ist, dass die Ladung an den Beschuldigten an seine Wohnadresse zugestellt wurde (an der er laut Auskunft aus dem Zentralen Melderegister nach wie vor aufrecht gemeldet ist) und ohne weitere Angabe von Gründen als nicht behoben retourniert wurde. Damit konnte – wie gesetzlich vorgesehen - in Abwesenheit des Beschuldigten verhandelt werden.

Objektive Tatseite:

Der objektive Tatbestand ergibt sich einerseits aus dem Bericht vom 24. Jänner 2017, ABNr.: 2017, über eine Umsatzsteuersonderprüfung, wonach die Voranmeldungen für die Zeiträume 06-08/2016 am 31. Oktober 2016 verspätet eingereicht wurden (TZ 1), die Voranmeldungen 9, 10 und 11/2016 am 23. Jänner 2017 elektronisch übermittelt wurden, zudem ergeben sich für die Zeiträume 6, 7 und 8/2016 aufgrund der vorgelegten Unterlagen (Journal Umsatzsteuer, Umsatzübersichten e-Banking, Belege) Differenzen zu den bisher gemeldeten Besteuerungsgrundlagen, andererseits aus einer Selbstanzeige vom 28. April 2017 (Zahlungseingang aus einer Großcausa 10/2015 wurde übersehen)

sowie der darauf folgenden weiteren Außenprüfung, zu deren Beginn am 11. September 2017 eine weitere Selbstanzeige erstattet wurde (Honorarnote Nr 014/2016 in Höhe von EUR 4.384,22 inklusive 20 % Ust in Höhe von EUR 730,70), laut Bericht vom 14.11.2017, ABNr.: 1020.

Bei davor bereits durchgeführten fünf Umsatzsteuersonderprüfungen wurde immer wieder auf die Verpflichtung zur rechtzeitigen Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen bei Nichtentrichtung am Fälligkeitstag hingewiesen. Dennoch wurde auch für 05/2017 die Verpflichtung erneut negiert. Die daraus resultierenden Verkürzungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 93.849,10 wurden im angefochtenen Erkenntnis monatsweise dargestellt (siehe oben).

Die Höhe der Nachforderungen war im gesamten Verfahren unstrittig, die Beträge sind aufgrund der Betriebsprüfungsberichte und Selbstanzeigen nachvollziehbar und können unbedenklich als objektive Tatseite der Strafbemessung zugrunde gelegt werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG dann ausgeschlossen, wenn eine Strafbarkeit infolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für denselben Zeitraum kein Hindernis entgegensteht, weil in einem solchen Fall die Tathandlung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als eine - durch die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG - nachbestrafte Vortat zu betrachten ist (vgl. etwa VwGH 4.2.2009, 2007/15/0142, VwGH 3.9.2008, 2008/13/0076, und VwGH 30.1.2001, 2000/14/0109, VwSlg 7.580/F).

Der Beschuldigte hat jedoch selbst darauf hingewiesen, dass es ihm als Rechtsanwalt klar war, dass er sich seinen steuerlichen Verpflichtungen (der Jahressteuererklärungen) nicht entziehen kann. Daher kann davon ausgegangen werden, dass eine Verkürzung der Jahresumsatzsteuer nie ins Auge gefasst war, sodass die monatlichen Umsatzsteuerverkürzungen nicht als versuchte Hinterziehungen der korrespondierenden Jahresumsatzsteuern gewertet werden können.

Zusammengefasst liegt die objektive Tatseite der angeschuldeten monatlichen Abgabenverkürzungen zu den dargestellten Umsatzsteuervoranmeldungszeiträumen vor.

subjektive Tatseite:

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich ein Unternehmer einer Hinterziehung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der genannten 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 ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG eine derartige Abgabenverkürzung bewirkt, wenn solche Selbstbemessungsabgaben ganz oder teilweise nicht (am Fälligkeitstag) entrichtet werden.

Zur subjektiven Tatseite ist zunächst auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach Vorsatz eine zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters bedeutet, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur nach seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden kann (VwGH 29.3.2007, 2006/16/0062).

Wesentliche Tatbestandmerkmale einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG sind in subjektiver Hinsicht das Vorliegen von zumindest Eventualvorsatz hinsichtlich der Unterlassung der Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden (rechtzeitigen, richtigen, vollständigen) Voranmeldungen und von Wissentlichkeit in Bezug auf die nicht zeitgerechte Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen.

Der Beschuldigte hat schon in seiner Rechtfertigung vom 24. April 2019 (E-Mail an die Amtsbeauftragte) zugestanden, dass *"die Umsatzsteuervoranmeldungen teilweise verspätet gemeldet wurden, es jedoch nie sein Vorsatz gewesen sei, eine Abgabenverkürzung vorzunehmen, da es bei einem Rechtskundigen abwegig sei, wisse er doch genau, dass er sich der Steuerzahlung nicht entziehen könne, weil er auch stets Steuererklärungen abgebe"*.

Wenn bei einem Beschuldigten wiederholt Umsatzsteuersonderprüfungen durchgeführt werden und er immer wieder auf die abgabenrechtliche Verpflichtung zur rechtzeitigen Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen bei Nichtentrichtung am Fälligkeitstag hingewiesen wird (oder Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen zum Fälligkeitstag), so ist es lebensfremd anzunehmen, er wüsste nicht über diese während das Jahres vorzunehmenden Verpflichtungen Bescheid. Dem Beschuldigten wird lediglich eine vorübergehende Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen der jeweiligen monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume während des Jahres vorgeworfen.

Zum Tatbild der Steuerhinterziehung gehört keineswegs die endgültige Verkürzung von Abgaben; es genügt auch die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils. Verkürzt wird eine Steuereinnahme auch dann, wenn sie ganz oder teilweise dem Steuergläubiger nicht in dem Zeitpunkt zukommt, in dem er nach dem betreffenden Steuergesetz Anspruch darauf gehabt hat. Gerade beim Tatbestand nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG stellt die bloß vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils den Regelfall dar (VwGH 25.06.2008, 2008/15/0162).

Davon zu unterscheiden ist die Verkürzung der Jahresumsatzsteuer im Falle einer unrichtigen oder fehlenden Jahresumsatzsteuererklärung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG, die der Beschuldigte nicht vorsätzlich begangen haben will. Dieses Delikt wird dem Beschuldigten auch nicht vorgeworfen. Wenn dazu der Beschuldigte in der Beschwerde ausführt, *er hätte seine Steuern stets ordnungsgemäß erklärt*, so können nur die Jahressteuererklärungen gemeint sein, die teilweise verspätete Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen hat er zugestanden.

Laut angefochtenem Erkenntnis und den Betriebsprüfungsberichten hat der Beschuldigte in Kenntnis der Verpflichtung zur fristgerechten Einreichung von monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen (bzw. fristgerechter Entrichtung der monatlichen Umsatzsteuervorauszahlungen) diese vorwiegend verspätet gemeldet (wobei für 12/2015 und 3-4/2017 eine Schätzung vorzunehmen war, da keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht oder Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet wurden), obwohl er den gesetzlichen Fälligkeitstermin kannte und trotz dieser Kenntnis nicht entsprechend gehandelt hat.

Gerade einem Rechtsanwalt ist die Einhaltung von Fristen nicht unbekannt, da gerade das Terminmanagement im Zusammenhang mit Fristen bei Gerichten, Verwaltungsbehörden und Parteien zum Einmaleins der Juristerei gehört. Die Folgen der Nichtbeachtung und Nichteinhaltung von behördlichen oder gerichtlichen Fristen sind dem Beschuldigten jedenfalls bekannt. Daher kann man von einem Abgabepflichtigen, der auch Rechtsanwalt ist, die Einhaltung seiner abgabenrechtlichen Pflichten und Fristen erwarten.

Damit allein ist jedoch schon die subjektive Tatseite einer wissentlichen Verkürzung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erfüllt.

Zum behaupteten Vorliegen eines burn-out-Syndoms, sodass ein Verschulden fehlt:

§ 7 Abs. 1 FinStrG: Wer zur Zeit der Tat wegen einer Geisteskrankheit, wegen Schwachsinns, wegen einer tiefgreifenden Bewußtseinsstörung oder wegen einer anderen schweren, einem dieser Zustände gleichwertigen seelischen Störung unfähig ist, das Unrecht seiner Tat einzusehen oder nach dieser Einsicht zu handeln, handelt nicht schuldhaft.

Zurechnungsunfähigkeit iSd § 7 Abs. 1 FinStrG kann nur dann angenommen werden, wenn die Diskretions- oder Dispositionsfähigkeit der betreffenden Person ausgeschlossen gewesen ist (VwGH 15.03.1988, 87/14/0193; VwGH 02.07.2002, 2002/14/0052).

Der Ausnahmezustand muss, um Unzurechnungsfähigkeit zu begründen, so intensiv und ausgeprägt sein, dass das Persönlichkeitsbild des Betroffenen zerstört ist. Laut Abgabenakt hat der Beschuldigte in den betreffenden Monaten die Tätigkeit eines Rechtsanwaltes ausgeübt. Wer jedoch diese Tätigkeit nach wie vor ausübt, bei dem kann keine Rede davon sein, dass die Diskretions- oder Dispositionsfähigkeit völlig ausgeschlossen ist. Bei dieser Sachlage war die belangte Behörde daher auch nicht verpflichtet, der Frage einer Unzurechnungsfähigkeit von Amts wegen gemäß § 57 Abs. 2 FinStrG oder aufgrund des Antrages des Beschuldigten auf Einholung eines Sachverständigengutachtens weiter nachzugehen. Im Übrigen ist auch dem Beschwerdevorbringen kein Hinweis darauf zu entnehmen, dass die Persönlichkeit des Beschwerdeführers im hier maßgeblichen Sinn "zerstört" gewesen wäre (VwGH 02.07.2002, 2002/14/0052).

Zurechnungsfähigkeit nur dann vorliegt, wenn der Täter in der Lage ist, den (solcherart gebildeten) Willen an den Ge- und Verboten der Rechtsordnung auszurichten (vgl Fuchs, AT I 8, 22/3).

Die seelische Störung (Abnormitäten des Gefühls- und Willenslebens) muss an sich eine schwere sein. Sie ist entweder ein (angeborener) psychischer Defekt oder aus einer psychischen Ausnahmesituation entstanden. Eine eindeutige und einheitliche Abgrenzung gibt es nicht. Im Allgemeinen wird verlangt, dass die seelische Störung einer Geisteskrankheit gleichwertig ist. Da es sich um keine Krankheit handelt, wäre dieser Zustand wohl mehr mit dem eines unreifen Menschen zu vergleichen. Eine schwere seelische Störung muss ihrem Gewicht und ihrer Bedeutung nach, medizinisch und rechtlich, einer Geisteskrankheit, Schwachsinn oder einer tief greifenden Bewusstseinsstörung vollkommen (nicht bloß annähernd) gleichwertig sein. Der Ausnahmezustand muss so intensiv und ausgeprägt sein, dass das Persönlichkeitsbild des Betroffenen völlig zerstört ist (OGH 10.07.1975, 13 Os 75/75 [R 7(1)/16]; VwGH 13.3.1986, 86/16/0004, [R 7(1)/11]; Reger in FinStrG Bd. 1 2013, 4. Aufl. 2013, § 7 RZ 13).

Die Diskretions- und Dispositionsfähigkeit des Betroffenen kann grundsätzlich so sehr eingeschränkt bzw. ausgeschlossen sein kann, dass er nicht mehr wie ein verantwortungsvoller Rechtsanwalt agieren kann, insbesondere nicht mehr in der Lage ist, für seine medizinische Betreuung zu sorgen oder seine berufliche Tätigkeit entsprechend einzuschränken oder ganz einzustellen. Aus den Einkommen- und Umsatzsteuerbescheiden 2016 und 2017 ist jedoch zu ersehen, dass der Beschuldigte seine Tätigkeit als Rechtsanwalt ausgeübt und z.B. für 2017 Einkünfte aus selbständiger Arbeit von € 104.901,49 erklärt hat.

Das so genannte "Burn-Out-Syndrom" wurde von der Weltgesundheitsorganisation (WHO) im Mai 2019 erstmals als Krankheit anerkannt. In der Internationalen Klassifikation der Krankheiten (ICD) der WHO ist Burnout künftig als Syndrom aufgrund von "chronischem Stress am Arbeitsplatz, der nicht erfolgreich verarbeitet wird" definiert. Dabei sehen die Gesundheitsexperten drei Dimensionen der Krankheit: ein Gefühl von Erschöpfung, eine zunehmende geistige Distanz oder negative Haltung zum eigenen Job, sowie verringertes berufliches Leistungsvermögen. Zudem weist die WHO darauf hin, dass der Begriff Burnout ausschließlich im beruflichen Zusammenhang und nicht "für Erfahrungen in anderen Lebensbereichen" verwendet werden sollte. Die neue Klassifikationsliste mit dem Namen ICD-11 soll im Jänner 2022 in Kraft treten (vgl. www.derstandard.at vom 27. Mai 2019).

Die verminderte Zurechnungsfähigkeit ist kein Schuldausschließungsgrund. Sie ist erst bei der Strafzumessung als Milderungsgrund zu berücksichtigen (Regger in FinStrG Bd. 1 2013, 4. Aufl. 2013, § 7 RZ 17).

Dass ein Burn-Out-Syndrom vorliegt wird nicht bezweifelt und bedarf somit keiner näheren Erläuterung durch Erstellung eines Sachverständigengutachtens. Allerdings liegt im Sinne

der oben zitierten Rechtsprechung keine Zurechnungsunfähigkeit und damit jedenfalls eine Schuldfähigkeit vor, sodass der Beweisantrag abzuweisen war.

Strafbemessung:

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

§ 23 Abs. 2 FinStrG: Bei Bemessung der Strafe sind die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

§ 23 Abs. 3 FinStrG: Bei der Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

§ 23 Abs. 4 FinStrG: Bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, hat die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe zu erfolgen. Die Bemessung einer diesen Betrag unterschreitenden Geldstrafe aus besonderen Gründen ist zulässig, wenn die Ahndung der Finanzvergehen nicht dem Gericht obliegt.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Strafraumen maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. Dieser umfasst nur jene Abgabebeträge (ungerechtfertigte Gutschriften), deren Verkürzung im Zusammenhang mit den Unrichtigkeiten bewirkt wurde, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 auf Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu erkennen

Hat ein Täter wie im gegenständlichen Fall durch mehrere selbständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben und auch verschiedener Art begangen, ist gemäß § 21 Abs. 1 und Abs. 2 FinStrG dabei auf eine einzige Geldstrafe zu erkennen, wobei die Summe der sich aus den strafbestimmenden Wertbeträgen ergebenden Strafdrohungen maßgeblich ist.

Gemäß der Bestimmung des § 23 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen sind.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als die vollständige Schadensgutmachung, das objektiv abgelegte Geständnis, die angespannte wirtschaftliche Lage, die Selbstanzeige sowie die Ermittlung der Bemessungsgrundlage teilweise im Schätzungsweg als mildernd, erschwerend hingegen die zwei einschlägigen Vorstrafen.

Bisher wurde auf den Milderungsgrund gemäß § 23 Abs. 2 FinStrG, dass die Verkürzungen nur vorübergehend eingetreten sind, nicht Bedacht genommen.

Nach dem gemäß § 23 Abs. 2 FinStrG sinngemäß heranzuziehenden § 34 Abs. 1 Z. 11 StGB ist als Milderungsgrund zu berücksichtigen, wenn der Täter die Tat unter Umständen begangen hat, die einem Schuldausschließungsgrund nahekommen. Eine psychische Erkrankung, wie ein Burn-Out-Syndrom, die geeignet ist, die Schuld eines Beschuldigten bei Tatbegehung zu mindern, ist daher zu berücksichtigen (vgl. VwGH 31.05.2012, 2011/09/0187; VwGH 15.10.2009, 2008/09/0004; VwGH 04.10.2012, 2011/09/0190).

Im Finanzstrafverfahren sind gemäß § 23 Abs. 2 FinStrG die Strafbemessungsgründe der §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß anzuwenden. Eine Vorstrafe stellt nach Maßgabe des § 33 Z. 2 StGB einen Erschwerungsgrund dar (BFG vom 06.06.2017, RV/3300002/2017).

Vorstrafen laut Akt:

Eine Strafverfügung vom 6. Juli 2012 wegen Finanzvergehen gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG für Umsatzsteuerzeiträume 2-7/2011 von € 15.664,44 und 10-11/2011 von € 2.015,30; Geldstrafe € 1.600,00, Ersatzfreiheitsstrafe 4 Tage zu Strafnummer 003-2011.

Eine Strafverfügung vom 29. Juli 2015 wegen Finanzvergehen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für Umsatzsteuerzeiträume 2-3, 7-8, 10-12/2014, 1-3/2015 von € 32.427,44; Geldstrafe € 13.000,00, Ersatzfreiheitsstrafe 33 Tage zu Strafnummer 007-2015.

Allerdings stellt die Ermittlung der Bemessungsgrundlage teilweise im Wege der Schätzung keinen Milderungsgrund dar, sondern ist bei eigenständiger Würdigung der objektiven Tatseite im Finanzstrafverfahren zu beurteilen.

Unter Berücksichtigung der geänderten wirtschaftlichen Lage laut Darstellung in der Beschwerde (eine etwas reduzierte wirtschaftliche Lage, die bei näherer Betrachtung noch immer überdurchschnittlich ist), dem (zugestandenen) Burn-Out-Syndrom und der oben erwähnten Strafzumessungsgründe erscheint eine Herabsetzung der Geldstrafe auf das im Spruch ersichtliche Ausmaß gerechtfertigt. Einer weiteren Reduzierung standen jedoch vor allem generalpräventive Gründe entgegen, um mögliche Finanzstraftäter in vergleichbaren Situationen von der Begehung von Finanzvergehen abzuhalten.

Unter den gleichen Strafbemessungsgründen war die Ersatzfreiheitsstrafe des Erstbeschuldigten mit vierundsiebzig Tagen neu zu bemessen. Dabei kommt den persönlichen Verhältnissen und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Täters für die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe keine Bedeutung zu (vgl. VwGH 28.10.1992, 91/13/0130).

Zur Anregung einer Verwarnung:

Gemäß § 25 Abs. 2 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde von der Einleitung oder von der weiteren Durchführung eines Finanzstrafverfahrens und von der Verhängung einer Strafe abzusehen, wenn das Verschulden des Täters geringfügig ist und die Tat keine oder nur

unbedeutende Folgen nach sich gezogen hat. Sie hat jedoch dem Täter mit Bescheid eine Verwarnung zu erteilen, wenn dies geboten ist, um ihn von weiteren Finanzvergehen abzuhalten.

Von der Verhängung einer Strafe ist somit gemäß § 25 Abs. 1 FinStrG bei keinen bzw. nur unbedeutenden Tatfolgen und einem nur geringfügigen Verschulden des Täters abzusehen. Ist auch nur eines der beiden Tatbestandselemente nicht erfüllt, so kommt die Anwendung dieser Gesetzesstelle nicht in Betracht.

Als geringfügige Finanzvergehen (im Sinne von unbedeutenden Tatfolgen) gelten beispielsweise gemäß § 146 Abs. 2 lit. b FinStrG die Finanzvergehen nach den §§ 33 bis 37 und 45 und 46 FinStrG, wenn der strafbestimmende Wertbetrag oder die Summe der strafbestimmenden Wertbeträge € 1.000,00 nicht übersteigt.

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann selbst bei einem Verkürzungsbetrag von (damals) ATS 23.000,00 (entspricht rund € 1.671,00) keine Rede davon sein, dass die Tat keine oder nur unbedeutende Folgen iSd § 25 FinStrG nach sich gezogen hat (VwGH 26.11.1998, 98/16/0199). Selbst wenn man eine gewisse Inflation für die vergangenen ca. 20 Jahre berücksichtigt, kann bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von mehr als € 90.000,00 nicht von unbedeutenden Folgen gesprochen werden, sodass allein schon deshalb die Voraussetzungen für die Anwendung des § 25 FinStrG nicht vorliegen.

Zum Eventualantrag auf bedingte Strafnachsicht

Gemäß § 26 Abs. 1 FinStrG gelten für die bedingte Nachsicht der durch die Gerichte für Finanzvergehen verhängten Geldstrafen, Wertersatzes und Freiheitsstrafen sowie für die bedingte Entlassung aus einer solchen Freiheitsstrafe die §§ 43, 43a, 44 Abs. 1, 46, 48 bis 53, 55 und 56 StGB sinngemäß. Die Strafe des Verfalls darf nicht bedingt nachgesehen werden. Eine Geldstrafe darf nur bis zur Hälfte bedingt nachgesehen werden. Der nicht bedingt nachgesehene Teil der Geldstrafe muss jedoch mindestens 10% des strafbestimmenden Wertbetrages betragen.

Der Verfassungsgerichtshof hat zur Frage, dass aufgrund der geltenden Rechtslage eine bedingte Strafnachsicht nur in gerichtlichen Finanzstrafverfahren möglich ist, ausgeführt: Wenn der Gesetzgeber diese Möglichkeit nur dort vorgesehen hat, wo zufolge des Gewichtes der Straftat die Zuständigkeit der Gerichte eingreift und mit der Verurteilung ein schwerer Tadel und einschneidende Folgen verbunden sind, so hat er damit nicht unsachlich gehandelt (VfGH 5.3.1984, B 86/80).

Da nach dem eindeutigen Wortlaut der Bestimmung des § 26 Abs. 1 FinStrG - verfassungsrechtlich unbedenklich - eine bedingte Strafnachsicht nur in gerichtlichen, nicht jedoch im finanzbehördlichen Finanzstrafverfahren vorgesehen ist, konnte dem dahingehenden Antrag des Beschuldigten nicht gefolgt werden.

Kostenentscheidung

Die Verfahrenskosten von § 500,00 gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist.

Zahlungsaufforderung:

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG mit Ablauf eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und sind auf das BAWAG-P.S.K.-Konto der Finanzstrafbehörde zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste. Ein Ansuchen um eine allfällige Zahlungserleichterung wäre bei der Finanzstrafbehörde einzubringen.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Auf die oben zitierte höchstgerichtliche Judikatur wird verwiesen.

Wien, am 10. September 2019