



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat 2

GZ. FSRV/0001-W/05

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat 2 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Oberrat Mag. Gerhard Groschedl sowie die Laienbeisitzer Mag. Dr. Jörg Krainhöfner und Mag.pharm. Reinhard Fischill als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., vertreten durch Fa.W-OEG, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 4. Oktober 2004 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1 als Organ des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 7. Juli 2004, SpS, nach der am 15. Februar 2005 in Anwesenheit des Beschuldigten, des Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin M. durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 7. Juli 2004, SpS, wurde der Berufungswerber (Bw.) der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. FinStrG für schuldig erkannt, weil er vorsätzlich

- 1) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Umsatzsteuer für die Jahre 1999-2002 in Höhe von insgesamt € 30.554,00 bewirkt habe; und weiters
- 2) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von den § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG) entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von

Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2003 in Höhe von € 17.776,00 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 12.000,00 und eine für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 30 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG wurden die Kosten des Finanz Strafverfahrens mit € 363,00 bestimmt.

Begründend wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass der Bw. ein Einkommen von € 1.100,00 netto monatlich beziehe, über kein nennenswertes Vermögen verfüge und keine Sorgepflichten habe. Auch sei er finanzstrafrechtlich unbescholten.

Der Bw. habe seit 1999 einen Fahrradbotendienst in Form eines Einzelunternehmens betrieben und sei für sämtliche steuerlichen Agenden verantwortlich gewesen.

Seit 31. Jänner 2004 sei das Gewerbe ruhend gemeldet.

Trotz Kenntnis seiner steuerlichen Verpflichtungen habe es der Bw. vorsätzlich unterlassen, in der aus dem Spruch ersichtlichen Zeit Umsatzsteuervorauszahlungen zu entrichten bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt einzureichen bzw. Umsatzsteuererklärungen abzugeben. Er habe gewusst, dass durch sein Verhalten Umsatzsteuer bzw. Umsatzsteuervorauszahlungen verkürzt werden. Der Schaden sei bis dato nicht gut gemacht. Der Bw. habe sich durch seinen Verteidiger in der Verhandlung vor dem Spruchsenat schuldig bekannt und zugegeben, seine steuerlichen Verpflichtungen gekannt zu haben. Dies ergäbe sich auch aus den Veranlagungsakten, zumal er mehrmals seitens der Leitstelle des Finanzamtes auf seine steuerlichen Verpflichtungen aufmerksam gemacht worden sei (4. Oktober 1999, 12. Juni 2001 und 29. Oktober 2002). Am 18. November 2003 seien vom Bw. im Rahmen einer Selbstanzeige die Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für 1999-2002 sowie die Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum Jänner bis September 2003 nachgereicht worden. Einem Zahlungserleichterungsansuchen sei stattgegeben worden, der Bw. habe jedoch die festgesetzten Ratenzahlungen nicht leisten können, sodass die Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung nach sich ziehe.

Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ergäbe sich aus den nachvollziehbaren Ermittlungen des Finanzamtes, welche als qualifizierte Vorprüfung dem Verfahren zu Grunde gelegt würden. Im Übrigen sei auch die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages nicht bestritten worden.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd das Geständnis und die Unbescholtenheit des Bw., als erschwerend hingegen das Zusammentreffen zweier Finanzvergehen.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung vom 4. Oktober 2004, in welcher beantragt wird, die Geldstrafe in Höhe eines Betrages von € 4.388,00 festzusetzen und an deren Stelle im Falle der Uneinbringlichkeit die Ersatzfreiheitsstrafe mit 11 Tagen zu bemessen.

Begründend wird dazu seitens des Bw. ausgeführt, dass der im Finanzstrafverfahren festgestellte Sachverhalt insoweit zu ergänzen sei, dass der Bw. zwischenzeitig Konkurs angemeldet habe und ein Schuldenregulierungsverfahren mit der GZ. eingeleitet worden sei.

Wie im Straferkenntnis dargestellt, habe der Bw. seinen Betrieb aufgegeben und einen Posten als Dienstnehmer angenommen, woraus er monatliche Nettoeinkünfte von etwa € 1.100,00 erziele.

Bei der Bewertung des Strafausmaßes sei vom vollen Verkürzungsbetrag ausgegangen worden. Zu berücksichtigen sei jedoch, dass auf Grund des Schuldenregulierungsverfahrens in den nächsten fünf bis sieben Jahren eine Teiltilgung der zugrunde liegenden Beträge erfolgen werde. Insoweit berufe sich der Bw. auf die strafbefreiende Wirkung gemäß § 29 FinStrG.

§ 29 Abs. 2 FinStrG (Entrichtung der geschuldeten Beträge) diene der "Schadensgutmachung". Die wirtschaftliche Entwicklung des Betriebes des Bw. sei durch Anlaufverluste in den Jahren 1999 und 2000 gekennzeichnet gewesen, danach habe sich ein doch steigender Umsatz bei Gewinnen ergeben, die gerade die notwendigsten Zahlungsverpflichtungen der Vergangenheit (Vorfinanzierung durch Kreditinstitute, Kredittilgung der Anlaufverluste, Sozialversicherungsbeiträge) zugelassen hätten. Selbst bei aliquoter Zahlung aller offenen Verbindlichkeiten hätte sich spätestens ab dem Jahr 2001 nur eine teilweise Entrichtung der Abgabenverbindlichkeiten durchführen lassen. Im Hinblick auf die Generalnorm "Schadensgutmachung" könne daher auch nicht davon ausgegangen werden, dass die gesamten Verkürzungsbeträge Schaden für das Finanzamt darstellen. Eine Begleichung höchstens in Höhe einer anteilmäßigen Bedienung (30% bis 50%) sei daher Basis für die Finanzstrafe.

Zur Berechnung werde angemerkt, dass von den strafbestimmenden Wertbeträgen unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Konkursquote und des tatsächlichen Schadens die Strafhöhe mit 10% bzw. 7,5% zu berechnen sei.

Hinsichtlich der Präventionswirkung werde angemerkt, dass der Bw. nunmehr unselbständig erwerbstätig sei und auf Grund seines Alters keine gewerbliche Tätigkeit mehr beginnen werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

Gemäß § 33 Abs. 3 FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt,

- a) wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt werden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.
- b) wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden.

Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG wird derjenige, der sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgaben- und Monopolvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstraßbehörde darlegt (Selbstanzeige). Eine Selbstanzeige ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

Abs. 2: War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmefall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offengelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgaben- oder Monopolvorschriften entsprechend entrichtet werden. Werden für die Entrichtung Zahlungserleichterungen gewährt, so darf der Zahlungsaufschub "zwei Jahre" nicht überschreiten; diese Frist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Betrages an den Anzeiger zu laufen.

Abs. 3: Straffreiheit tritt nicht ein,

- a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren,
- b) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung einer Tat, durch die Zollvorschriften verletzt wurden, unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder
- c) wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird.

Abs. 5: Die Selbstanzeige wirkt nur für die Personen, für die sie erstattet wird.

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters.

Abs. 2: Bei Bemessung der Strafe sind die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Im Übrigen gelten die § 32 bis 35 StGB sinngemäß.

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

Am 18. November 2003 hat der bis dahin steuerlich nicht erfasste Bw. eine Selbstanzeige durch Abgabe der Umsatzsteuererklärungen der Jahre 1999 bis 2002 und der Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum Jänner bis September 2003 eingebracht und gleichzeitig Zahlungserleichterung in Form von auf zwei Jahre aufgeteilten monatlichen Raten (im Sinne des § 29 Abs. 2 letzter Satz FinStrG) beantragt.

Diesem rechtzeitig eingebrachten Ratenansuchen wurde in der Folge mit Bescheid vom 25. Februar 2004 teilweise stattgegeben und dem Bw. die Entrichtung der selbst angezeigten Beträge in zwölf gleich hohen Monatsraten beginnend mit 15. März 2004 (letzter bescheidmäßig zuerkannter Ratenzahlungstermin 15. Februar 2005) bewilligt. Der Bw. hat jedoch in der Folge keine einzige Ratenzahlung geleistet, sodass am 15. März 2004 Terminverlust eingetreten ist und in der Folge ein Rückstandsausweis ausgefertigt wurde. In der aus dem Straftat erliegenden Rückstandsaufgliederung vom 14. April 2004 haften sämtliche im Rahmen der Selbstanzeige offen gelegten Beträge vollstreckbar aus. Eine den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG ist daher nicht erfolgt, sodass der an sich rechtzeitig und ordnungsgemäß abgegebenen Selbstanzeige des Bw. aus diesem Grund, wie vom Spruchsenat erstinstanzlich richtig festgestellt, eine strafbefreiende Wirkung nicht zukommen kann.

Wenn der Bw. dazu in der gegenständlichen Berufung ausführt, dass § 29 Abs. 2 FinStrG der "Schadensgutmachung" diene und zu berücksichtigen sei, dass aufgrund des Schuldenregulierungsverfahrens in den nächsten fünf bis sieben Jahren eine Teiltilgung der zugrunde liegenden Beträge erfolgen werde, so übersieht er dabei, dass § 29 Abs. 2 FinStrG für die Erlangung einer strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige eine den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung verlangt und keinesfalls eine "Schadensgutmachung", welche im Übrigen im gegenständlichen Fall ohnehin nicht erfolgt ist. Von einer derartigen den Abgabenvorschriften entsprechenden Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG kann jedenfalls nur dann die Rede sein, wenn die im Rahmen der Selbstanzeige offen gelegten Umsatzsteuervorauszahlungen unverzüglich bzw. die auf Grund der Selbstanzeige in Form der Abgabe von Umsatzsteuerjahreserklärungen bescheidmäßig festgesetzten Beträge jedenfalls innerhalb der Zahlungsfrist gemäß § 210 Abs. 4 BAO entrichtet werden oder zumindest auf Grund von bis zu diesen Terminen rechtzeitig gestellten Zahlungserleichterungsansuchen ein zwei Jahre nicht übersteigender Zahlungsaufschub gewährt wird und die selbstangezeigten Beträge entsprechend der gewährten Zahlungserleichterung entrichtet werden. Dies ist im gegenständlichen Fall, wie oben dargestellt, nicht einmal ansatzweise erfolgt. Auch war die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige durch die beschriebene Unterbrechung der Zahlungskette bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirkt, sodass dem Bw. eine teilweise Entrichtung der offen

gelegten Umsatzsteuerbeträge nach Maßgabe insolvenzrechtlicher Vorschriften im gegenständlichen Fall nicht zu Gute kommen kann.

Wenn also das für die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige im § 29 Abs. 2 FinStrG normierte Erfordernis der "den Abgabenvorschriften entsprechenden Entrichtung" bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch Unterbrechung der Zahlungskette infolge Eintritt eines Terminverlustes verwirkt wurde, kann eine spätere teilweise Entrichtung der offen gelegten Abgaben nach Maßgabe insolvenzrechtlicher Vorschriften keine strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige mehr herbeiführen.

Wenn der Bw. in der gegenständlichen Berufung einwendet, dass bei der Bewertung des Strafausmaßes nicht vom vollen Verkürzungsbetrag auszugehen sei, sondern vielmehr zu berücksichtigen wäre, dass aufgrund des Schuldenregulierungsverfahrens in den nächsten fünf bis sieben Jahren eine Teiltilgung der zugrunde liegenden Beträge erfolgen werde und er weiters einwendet, dass selbst bei aliquoter Zahlung aller offenen Verbindlichkeiten sich spätestens ab dem Jahre 2001 nur eine teilweise Entrichtung der Abgabenverbindlichkeiten hätte durchführen lassen und daher im Hinblick auf die Generalnorm "Schadensgutmachung" nicht davon ausgegangen werden könne, dass die gesamten Verkürzungsbeträge Schaden für das Finanzamt darstellen würden und daher eine Begleichung höchstens in Höhe der anteilmäßigen Bedienung (30 bis 50 %) als strafbestimmender Wertbetrag herangezogen werden könne, so ist diesen Einwendungen wie folgt zu begegnen: Gemäß der Bestimmung des § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG war die Abgabenhinterziehung an Umsatzsteuer 1999 bis 2002 [Punkt 1) des angefochtenen Erkenntnisses des Spruchsenates] für den damals steuerlich nicht erfassten Bw. jeweils mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (= 31. März des Folgejahres) in Höhe der bis zu diesem Termin nicht festgesetzten Abgabenbeträge vollendet. Gemäß § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG war für die unter Spruchpunkt 2) des angefochtenen Erkenntnisses genannten Umsatzsteuervorauszahlungen Jänner bis Dezember 2003 eine Abgabenverkürzung durch Nichtentrichtung der selbst offen gelegten Beträge bis zu den jeweiligen Fälligkeitstagen bewirkt. Eine eventuelle quotenmäßige Tilgung im Rahmen des am 14. September 2004 eröffneten Konkursverfahrens kann daher keinerlei Auswirkung auf die Höhe der dem gegenständlichen Finanzstrafverfahren zugrunde zu legenden Verkürzungsbeträge haben.

Auch kann dem Bw. der Einwand, dass aufgrund der schwierigen wirtschaftlichen Situation des Unternehmens bei quotenmäßig gleichmäßiger Befriedigung der Abgabenbehörde maximal eine anteilmäßige Bedienung der Steuerschuld in Höhe von 30 bis 50 % erfolgen hätte können und daher nur ein derartig verminderter Betrag Basis für die Finanzstrafe sein könne, nicht zum Erfolg verhelfen. Derartige wirtschaftliche Probleme konnten den Bw. nicht von seinen abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Entrichtungspflichten befreien und

schließen daher eine Bestrafung in Höhe der vom Bw. selbstangezeigten Gesamtverkürzungsbeträge nicht aus, hätte doch der Bw. durch rechtzeitige Offenlegung der monatlichen Umsatzsteuervorauszahlungsbeträge im Rahmen pünktlicher Umsatzsteuervoranmeldungen jedenfalls Straffreiheit erlangen können.

Durch die gegenständlichen Berufungsausführungen wird vielmehr dargelegt, dass der Bw. die Abgabenbehörde gegenüber anderen Gläubigern ganz eindeutig benachteiligt und die vereinnahmten Umsatzsteuerbeträge zur Befriedigung anderer Gläubiger verwendet hat.

Aufgrund der dargestellten vollständigen Vernachlässigung sämtlicher steuerlicher Agenden bezüglich Offenlegung und Entrichtung der Umsatzsteuer durch den Bw. in den angeschuldigten Tatzeiträumen besteht seitens des Berufungssenates sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht kein wie immer gearteter Zweifel an der Verwirklichung der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG laut Spruch des angefochtenen Erkenntnisses.

Im Bezug auf die Einwendungen der gegenständlichen Berufung hinsichtlich der Höhe der Geldstrafe ist auszuführen, dass gemäß § 23 FinStrG Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters ist, wobei die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu berücksichtigen sind.

Im gegenständlichen Fall ist aufgrund der bereits dargestellten völligen Außerachtlassung sämtlicher steuerlichen Obliegenheiten durch den Bw. jedenfalls von einem schweren Verschulden auszugehen, wobei seitens des Berufungssenates zu den bisher berücksichtigten Milderungsgründen des Geständnisses und der Unbescholtenheit auch noch das Handeln des Bw. aus einer wirtschaftlichen Notlage heraus zusätzlich als mildernd zu berücksichtigen ist.

Der vom Spruchsenat bei der Strafbemessung berücksichtigte Erschwerungsgrund des Zusammentreffens zweier Finanzvergehen wurde nach Ansicht des Berufungssenates zu Unrecht der Strafbemessung zugrunde gelegt, weil sich nach der Bestimmung des § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG die Höhe der einheitlichen Strafdrohung aus dem Zusammenrechnen der Verkürzungsbeträge laut Spruchpunkten 1) und 2) des angefochtenen Erkenntnisses ergibt und daher die Berücksichtigung dieses Erschwerungsgrundes eine Doppelberücksichtigung strafverschärfender Umstände und damit einen Verstoß gegen das Doppelverwertungsverbot darstellen würde. Nach Ansicht des Berufungssenates ist jedoch der Erschwerungsgrund des oftmaligen Tatentschlusses über einen längeren Tatzeitraum abweichend vom Spruchsenatserkenntnis der Bestrafung zugrunde zulegen.

Insgesamt ist daher der erkennende Senat zur Ansicht gelangt, dass die erstinstanzlich bemessene Geldstrafe bereits im untersten Bereich des Strafrahmens, welcher im gegenständlichen Fall € 96.660,00 beträgt, angesetzt wurde und daher sowohl die derzeitige eingeschränkte wirtschaftliche Situation des Bw. und den Umstand, dass im gegenständlichen Fall spezialpräventive Gründe bei der Strafbemessung wegfallen, ausreichend berücksichtigt.

Eine weitere Herabsetzung der Geldstrafe würde nach Senatsmeinung auch den generalpräventiven Strafzweck der Norm, welcher dahingehend ausgerichtet ist, andere potentielle Täter von der Begehung von Finanzstraftaten abzuhalten, bei derart umfangreicher Verletzung von abgabenrechtlichen Verpflichtungen im Zusammenhang mit nicht erfolgter Schadensgutmachung zuwiderlaufen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Februar 2005