

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 3 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Dr. Michaela Schmutzer sowie die Laienbeisitzer OMR Dr. Matthias Skopek und KR Ing. Günther Pitsch als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen JO wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehungen gemäß §§ 33 Abs.1 und 2 lit.a, 38 Abs.1 lit.a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufungen der Beschuldigten vom 1. Dezember 2009 und des Amtsbeauftragten vom 11. Dezember 2009 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 10. Juli 2009, StrNr. 052/2004/00000-001, nach der am 16. März 2010 in Anwesenheit der Beschuldigten, des Amtsbeauftragten HR Gottfried Buchroithner sowie der Schriftführerin Tanja Grottenthaler durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung der Beschuldigten wird stattgegeben und die im Übrigen unverändert bleibende Entscheidung des Ersten senates in ihrem Ausspruch über Strafe dahingehend abgeändert, als die gemäß §§ 33 Abs.5, 38 Abs.1 lit.a FinStrG zu verhängende **Geldstrafe** auf **€ 5.000,00** und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit auszusprechende **Ersatzfreiheitsstrafe** auf **zwei Wochen** verringert werden.

II. Die Berufung des Amtsbeauftragten wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 10. Juli 2009 des Spruchsenates II als Organ des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr als Finanzstraßbehörde erster Instanz wurde JO nach in Abwesenheit durchgeführter Verhandlung der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehungen nach §§ 33 Abs.1 und 2 lit.a FinStrG zur StrNr. 052/2004/00000-001 schuldig gesprochen, weil sie im Amtsbereich des genannten Finanzamtes als Abgabepflichtige und Unternehmerin vorsätzlich

A) unter Verletzung ihrer Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume Februar 2003 bis Jänner 2004 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 12.199,30 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat, sowie

B) unter Verletzung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich indem sie keine Steuererklärungen einreichte und damit ihre Einnahmen aus der Tätigkeit des Kleintransportgewerbes nicht erklärte, betreffend das Veranlagungsjahr 2002 eine Verkürzung von Umsatzsteuer in Höhe von € 7.280,83 und an Einkommensteuer in Höhe von € 5.430,01 bewirkt hat,

wobei es ihr jeweils darauf angekommen ist, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen,

und über sie gemäß §§ 33 Abs.5 [iVm § 21 Abs.1 und 2] und 38 Abs.1 lit.a FinStrG eine Geldstrafe von € 11.000,00 sowie gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von 28 Tagen verhängt;

überdies wurden ihr pauschale Verfahrenskosten gemäß § 185 Abs.1 FinStrG in Höhe von € 363,00 auferlegt.

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

Die am 28. April 1954 in Nigeria geborene, [1980 nach Österreich eingewanderte] Beschuldigte JO [gelangte im Dezember 1991 gemeinsam mit ihrem Ehegatten MO nach Z.

Nachdem der nunmehr mit Erkenntnis des Spruchsenates als Organ des Finanzamtes Urfahr vom 10. Dezember 2004, StrNr. 052/1998/00000-001, wegen Hinterziehung von

Umsatzsteuern betreffend die Veranlagungsjahre 1997 bis 2001 und von Einkommensteuern betreffend die Veranlagungsjahre 1997 bis 1999 nach § 33 Abs.1 FinStrG bestrafte MO mit seinem eigenen Unternehmen gescheitert war (vgl. eine Abfrage seines Abgabekontos und des Finanzstrafregisters vom 19. Februar 2010), wurde von ihm seine nur gebrochen Deutsch sprechende Ehegattin JO aus gewerberechtlichen Gründen dazu bestimmt, an seiner Stelle in Z ein Kleintransportunternehmen ab März 2001 aufzunehmen.

Dabei ist der in diesem als Fahrer beschäftigte MO der tatsächliche Entscheidungsträger (der „Chef“) gewesen, wenngleich die nur fallweise untergeordnete Botendienste verrichtende JO im Wesentlichen über den Sachverhalt informiert gewesen ist und mit dem Ziel einer Steuervermeidung im Höchstausmaß zugestimmt hat, dass der ihre Geschäfte besorgende Ehemann ihre abgabenrechtlichen Pflichten nicht wahrgenommen hat (siehe die Angaben von MO und JO in der heutigen Berufungsverhandlung).]

Am 13. August 2001 ist [die Nachricht über eine ihr erteilte] diesbezügliche Gewerbeberechtigung bei der Abgabenbehörde eingelangt.

Da für das Veranlagungsjahr 2002 die Umsätze [und das Einkommen von JO] gegenüber dem Fiskus nicht erklärt wurden [, worüber JO in Kenntnis gewesen ist], mussten die diesbezüglichen Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt werden.

[Dabei wurden – nicht wie erhofft mit Null – die Umsatz- bzw. die Einkommensteuer mit Bescheiden vom 28. Jänner 2004 vorerst bei weitem zu niedrig mit € 3.600,00 bzw. mit € 1.355,29 festgesetzt, was erst anlässlich einer nachträglichen Betriebsprüfung entdeckt worden ist (siehe die Berechnung der Verkürzungsbeträge unter Berücksichtigung der Einwendungen im abgabenrechtlichen Berufungsverfahren, Finanzstrafakt betreffend die Beschuldigte, Bl. 32).

JO hat absichtlich zugelassen, dass] durch die Nichteinreichung der Abgabenerklärungen für 2002 Verkürzungen bewirkt werden, die auch in spruchgemäßer Höhe eingetreten sind.

Hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume Februar 2003 bis Jänner 2004 hat sie [ebenfalls absichtlich zugelassen, dass bis zum Ablauf der Fälligkeiten die entsprechenden Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nicht entrichtet und diesbezügliche Umsatzsteuervoranmeldungen nicht eingereicht werden.]

Dabei es ihr auch jeweils darauf angekommen ist, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahmequelle zu verschaffen.

Bei der Strafbemessung wertete der Erstsenaat als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit von JO, das lange Zurückliegen der Taten, eine mittlerweile erfolgte Einstellung ihrer gewerblichen Tätigkeit, eine Sorgepflicht für fünf minderjährige Kinder (womit wohl ihre finanzielle Notlage im Begehungszeitraum angesprochen ist), als erschwerend den längeren Tatzeitraum.

Gegen dieses Erkenntnis haben hinsichtlich der Strafbemessung sowohl die Beschuldigte als auch der Amtsbeauftragte berufen.

In der Berufung der Beschuldigten wird eine Verringerung der Geldstrafe bis auf (maximal) zehn Prozent des Strafrahmens begehrt und dabei auf andere andrängende Gläubiger des MO verwiesen.

Nach Ansicht des Amtsbeauftragten wiederum hat der Erstsenaat den erschwerenden Umständen bzw. der gewerbsmäßigen Vorgangsweise der Beschuldigten ein zu geringes, dem Milderungsgründen ein zu hohes Gewicht beigemessen.

Zur mündlichen Verhandlung vor den Berufungssenaat sind sowohl JO als auch MO erschienen.

Bei dieser hat MO im Wesentlichen einbekannt, der Hauptverantwortliche hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Verfehlungen seiner Ehegattin zu sein.

Die Beschuldigte selbst hat in Übereinstimmung mit den Angaben des als Auskunftsperson befragten MO – wenngleich entgegen der feststehenden Aktenlage – bestritten, die ihr laut rechtskräftigem Schuldspruch zuzurechnenden gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehungen begangen zu haben und erklärt, von ihrem Ehemann MO nur vorgeschoben worden sein.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Die gegenständlichen Rechtsmittel der Amtsbeauftragten richten sich – wie oben ausgeführt – lediglich gegen die Höhe der über die Beschuldigte verhängte Strafe.

Straferkenntnisse erwachsen in Teilrechtskraft, wenn nicht deren gesamter Umfang angefochten wird (VwGH 15.5.1986, 84/16/029 – ÖStZB 1987, 206).

Ist somit der erstinstanzliche Schuldspruch in Teilrechtskraft erwachsen (weil von den Verfahrensparteien lediglich gegen die Höhe der Strafe berufen wurde), steht für die

Berufungsbehörde überdies auch bindend fest, dass die im erstinstanzlichen Schuldspruch umschriebenen Taten begangen wurden. Der Berufungssenat hat daher bei der Neubemessung der Strafe auch von den in der Tatumschreibung genannten Verkürzungsbeträgen auszugehen (siehe bereits VwGH 29.6.1999, 98/14/0177 – ÖStZB 1999, 210; UFS 13.11.2003, FSRV/0055-L/03).

Solcherart ist also dem Berufungssenat die Feststellung des Erstsenaates überbunden, dass JO für die spruchgegenständlichen gewerbsmäßigen Hinterziehungen auch tatsächlich verantwortlich gewesen ist, und findet der Umstand, wonach sie offensichtlich zu diesen Verfehlungen durch ihren Ehemann MO bestimmt worden ist, lediglich als wesentlicher Aspekt bei der Strafausmessung (siehe unten) Berücksichtigung.

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 lit. a UStG 1994 hatten im strafrelevanten Zeitraum die Unternehmer (hier also JO) 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.

Die Unternehmer hatten eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Wurde die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet oder ergab sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfiel laut § 1 einer Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl II 1998/206 die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung. Ab dem 1. Jänner 2003 galt Letzteres nur mehr für diejenigen Unternehmer, deren Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr die Summe von € 100.000,00 nicht überstiegen hatte. Abweichend von § 1 der Verordnung konnten Unternehmer, die Vorauszahlungen nicht vorschriftsmäßig entrichtet, Überschüsse nicht vorschriftsmäßig vorangemeldet oder die Aufzeichnungspflicht nicht erfüllt

hatten, bescheidmäßig zur Einreichung von Voranmeldungen verpflichtet werden (hier nicht relevant).

Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 wurde der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatz- bzw. zur Einkommensteuer veranlagt, wobei er gemäß § 134 Abs. 1 Bundesabgabenordnung bis Ende März des Folgejahres (Rechtslage zuletzt für das Veranlagungsjahr 2002) bzw. Ende Juni des Veranlagungsjahres (Rechtslage ab Veranlagungsjahr 2003) entsprechende Steuererklärungen abzugeben hatte.

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

Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn die selbst zu berechnende Abgaben (hier: Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet werden.

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 beispielsweise zur Verheimlichung seiner umsatzsteuerpflichtigen Erlöse Umsatzsteuervorauszahlungen nicht entrichtet, keine Umsatzsteuervoranmeldungen einreicht und auch jegliche weitere Information über diese Erlöse in den Steuererklärungen verheimlicht oder derartige Jahressteuererklärungen nicht einreicht, sodass die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer mit Null bzw. zu niedrig festgesetzt wird.

Ebenso hat eine Hinterziehung an Einkommensteuer nach § 33 Abs.1 FinStrG zu verantworten, wer die Einreichung seiner Einkommensteuererklärung unterlässt mit dem Plan, die Abgabenbehörde möge die Steuer bei der sich deshalb ergebenden Schätzung mit Null oder sogar mit einer Gutschrift festsetzen.

Handelt der Abgabepflichtige dabei überdies noch mit der Absicht, sich solcherart durch wiederkehrende Begehung und der dabei erzielten rechtswidrigen Steuerersparnis eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, hat er – wie im gegenständlichen Fall – eine gewerbsmäßige Begehung im Sinn des § 38 Abs.1 lit.a FinStrG zu verantworten.

Bedingt vorsätzlich handelt nach § 8 Abs. 1 FinStrG bereits derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, wobei es genügt, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs. 3 StGB jemand, der den Umstand oder den Erfolg, bei dem 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.

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG hingegen ist zu sprechen, wenn ein abgabepflichtiger Unternehmer solcherart unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer 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 die Einreichung der Steuererklärungen beim Finanzamt unterlässt in der Hoffnung, die Abgaben würden im Schätzungswege nicht bzw. 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 enthalten ist, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu bestrafen wären.

Da im gegenständlichen Fall die diesbezügliche Betriebsprüfung bereits am 12. Februar 2004 begonnen hatte und auch die diesbezügliche Schlussbesprechung unter der Teilnahme des MO bereits am 16. April 2004 stattgefunden hat (siehe Arbeitsbogen zu ABNr. 124013/04), wovon bei lebensnaher Betrachtung auch die Beschuldigte Kenntnis erlangt hat, kann JO einen Tatplan auf Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer für 2003 oder 2004 bei ihr unterstellter vernunftorientierter Handlungsweise nicht gehegt haben, da nicht anzunehmen war, dass die Abgabenbehörde etwa auf die von ihr getroffenen Feststellungen gleichsam wieder vergessen könnte und eine Verkürzung der Jahressteuern zulassen würde.

Ausgehend vom rechtskräftigen Schuldspruch ist nun zur Strafbemessung selbst wie folgt auszuführen:

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung zunächst die Schuld der Täterin.

Gemäß § 23 Abs. 2 und 3 FinStrG sind bei der Ausmessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen und zusätzlich die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Täterin zu berücksichtigen.

Gemäß § 23 Abs.4 FinStrG ist bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit einem ein Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen.

Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 FinStrG werden mit einer einzigen Geldstrafe bis zum Zweifachen der nach § 21 Abs.1 leg.cit zusammenzurechnenden Verkürzungsbeträge geahndet, wobei sich im Falle einer gewerbsmäßigen Begehungsweise diese Strafdrohung gemäß § 38 Abs.1 lit.a FinStrG auf das Dreifache der Summe der Verkürzungsbeträge erhöht.

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafraum beträgt somit bis zu € 74.730,42.

Der ansich gegebene tatbildimmanente geringere Unrechtsgehalt der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG wird im gegenständlichen Fall unterlaufen von der zu treffenden Feststellung, dass dem Verhalten der Beschuldigten ein Tatplan auf dauerhafte Abgabenvermeidung zu unterstellen ist.

Hielten sich die mildernden und erschwerenden Umstände die Waage und wäre von durchschnittlichen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen bei der Beschuldigten auszugehen, ergebe sich ein Ausgangswert von etwa € 37.000,00.

Dem Erschwerungsgrund der Mehrzahl der deliktischen Angriffe stehen im gegenständlichen Fall gegenüber als mildernd gegenüber die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit der JO, die finanzielle Notlage, welche sie zu ihrem Verhalten verleitet hat, der Umstand, dass es hinsichtlich des Veranlagungsjahres 2002 im Ausmaß von € 3.600,00 bzw. € 1.355,29 bei einem bloßen Versuch geblieben ist, sowie weiters das massive Abschwächen der Spezialprävention dergestalt, dass seit der Tatbegehung sechs Jahre vergangen sind, in

welchen sich die Beschuldigte laut Aktenlage in finanzstrafrechtlicher Hinsicht wohlverhalten hat, und sie im Übrigen nicht mehr unternehmerisch tätig ist.

Laut Aktenlage besteht überdies kein Zweifel, dass der Hauptentscheidungsträger im gegenständlichen Fall in Wirklichkeit der Ehemann der Beschuldigten gewesen ist, welcher, da er selbst aufgrund seines eigenen Vorlebens keinen Gewerbeschein mehr bekommen hat, seine im Haushalt mit vielen Kindern tätige Ehefrau JO in die Position einer selbständigen Unternehmerin gedrängt hat. Andererseits hat JO die sich daraus ergebende abgabenrechtliche Verantwortung auch übernommen und – wenngleich auf Anordnung ihres Ehemannes MO – die ihr zum Vorwurf gemachten Abgabenhinterziehungen auch – folgt man den Feststellungen zum rechtskräftigen Schuldspruch – tatsächlich begangen.

In Abwägung dieser Argumente ist der obige Ausgangswert außerordentlich auf lediglich € 15.000,00 abzumildern.

Die Sorgepflichten der Beschuldigten schlagen mit einer Verringerung um ein Drittel zu Buche.

Die völlige Erwerbs- und Mittellosigkeit der Beschuldigten rechtfertigt einen weiteren Abschlag um die Hälfte, sodass ausnahmsweise unter Anwendung des außerordentlichen Milderungsrechtes im Sinne des § 23 Abs.4 FinStrG lediglich eine Geldstrafe von € 5.000,00 (das sind 6,70 % des Strafrahmens) zu verhängen ist.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, welche in Anbetracht zumal des Wegfalls der Spezialprävention und der Bestimmung durch MO und insbesondere der Sorgepflichten der Beschuldigten mit lediglich zwei Wochen bemessen wird.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach ein pauschaler Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 363,00 festzusetzen ist.

Der Amtsbeauftragte wird hinsichtlich seiner Berufung auf die obigen Ausführungen verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 16. März 2010