



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat Wien 2

GZ. FSRV/0007-W/11

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Wien 2 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Mag. Gerhard Groschedl sowie die Laienbeisitzer Dr. Wolfgang Seitz und Mag. Dr. Jörg Krainhöfner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen R.K., Adresse1, vertreten durch BKS Steuerberatungsgesellschaft mbH, 3150 Wilhelmsburg, Untere Hauptstraße 10, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 3. Jänner 2011 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 4. November 2010, SpS, nach der am 11. Oktober 2011 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers Werner Steinwendner, der Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin E.M. durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung des Beschuldigten wird Folge gegeben und der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses wie folgt abgeändert:

R.K. (Bw.) wird für schuldig erkannt, er hat im Bereich des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs als Abgabepflichtiger vorsätzlich durch die Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen zur Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2006-2008, in welchen er von der Fa. Z-GmbH erzielte Provisionserlöse nur unvollständig erklärt hat, somit unter Verletzung

seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 690,95, Einkommensteuer 2003 in Höhe von € 207,40, Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 879,24, Einkommensteuer 2006 in Höhe von € 2.147,17, Umsatzsteuer 2007 in Höhe von € 3.514,46, Einkommensteuer 2007 in Höhe von € 8.783,65, Umsatzsteuer 2008 in Höhe von € 7.797,70 und Einkommensteuer 2008 in Höhe von € 19.494,26 bewirkt.

Er hat hierdurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. a FinStrG begangen.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG, unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, wird über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 10.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 25 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG hat der Bw. die Kosten des Finanz Strafverfahrens in Höhe von € 500,00 zu ersetzen.

Gemäß §§ 136, 157 FinStrG in Verbindung mit § 82 Abs. 3 lit. c FinStrG wird das gegen den Bw. wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG mit Bescheid vom 10. Mai 2010 eingeleitete Finanzstrafverfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 in Höhe von € 696,80, Einkommensteuer 2004 in Höhe von € 1.741,99, Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 186,67, Einkommensteuer 2005 in Höhe von € 466,67 zur Gänze sowie hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2003 und 2006-2008 hinsichtlich folgender Differenzbeträge eingestellt:

Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 940,37, Einkommensteuer 2003 in Höhe von € 2.349,12, Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 1.713,84, Einkommensteuer 2006 in Höhe von € 3.923,91, Umsatzsteuer 2007 in Höhe von € 2.712,61 und Einkommensteuer 2007 in Höhe von € 6.497,18.

Weiters wird das gegen den Bw. wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung an Umsatzsteuervorauszahlungen 1-12/2008 in Höhe von € 2.035,37 gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG mit Bescheid vom 24. Juni 2010 eingeleitete Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG in Verbindung mit § 82 Abs. 3 lit. c FinStrG eingestellt.

Entscheidungsgründe:

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 4. November 2010, SpS, wurde der Bw. der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, er habe im Bereich des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs als Abgabepflichtiger vorsätzlich

1.) unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, begangen durch die Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen für die Jahre 2003-2008, eine Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer 2003-2008 in Höhe von € 19.121,64 und Einkommensteuer 2003 bis 2008 in Höhe von € 45.611,93 bewirkt; und weiters

2.) unter Verletzung der Verpflichtung zur rechtzeitigen Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für Jänner bis Dezember 2008 in Höhe von € 2.035,37 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 16.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 40 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG habe der Bw. die Kosten des Finanzstrafverfahrens in Höhe von € 363,00 zu ersetzen.

Begründend wurde zur Person des Bw. ausgeführt, er sei verheiratet, ohne Sorgepflichten und finanzstrafbehördlich unbescholten. Sein monatliches Einkommen betrage ca. € 1.500,00 netto und er sei Hälfteeigentümer einer Liegenschaft im Wert von ca. € 200.000,00, wobei die Gesamtliegenschaft mit € 145.000,00 belastet sei.

Der Bw. habe Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Geschäftsstellenleiter der Fa. Z-GmbH in XY bezogen, wobei er selbständig auf Provisionsbasis gearbeitet habe. Entgegen der dem Bw. diesbezüglich treffenden und ihm auch bekannten Verpflichtung habe er es unterlassen, die Umsatzsteuervoranmeldungen für die im Spruch genannten Zeiträume in Höhe von insgesamt € 2.035,37 abzugeben, womit die Umsatzsteuer für diese Zeiträume nicht vorangemeldet gewesen sei, welchen Umstand er nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe.

Darüber hinaus habe er durch Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen für die Jahre 2003-2008 eine Abgabenverkürzung an Umsatz- und Einkommensteuer in der Gesamthöhe von € 64.733,57 bewirkt.

Der Schaden sei zwischenzeitig vollständig gutgemacht. Der Bw. habe sich im Vorverfahren größtenteils schuldig bekannt und habe über den Verteidiger vor dem Senat nochmals vorgebracht, dass seines Erachtens die Selbstanzeige vom 11. August 2009 über eine Höhe von € 23.630,09 als strafbefreiend zu werten sei, weil sich die erfolgte Hausdurchsuchung gegen die Fa. Z-GmbH und nicht gegen den Bw. selbst gerichtet habe, der Bw. lediglich anwesend gewesen und deshalb einvernommen worden sei. Eine andere Beurteilung des Sachverhaltes wäre eine Ungleichbehandlung der anderen involvierten Filialleiter, die nicht anwesend gewesen seien, wenn sie nur aus diesem Grund strafbefreiende Selbstanzeige erstatten könnten.

Dazu sei ausgeführt, dass zum Tatbild der Steuerhinterziehung keineswegs eine endgültige Verkürzung der Abgaben gehöre; es genüge auch die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils. Verkürzt werde eine Steuereinnahme nicht bloß dann, wenn sie überhaupt nicht eingehe, sondern auch dann, wenn sie, ganz oder teilweise, dem Steuergläubiger nicht in dem Zeitpunkt zukomme, in dem er nach dem betreffenden Steuergesetz darauf Anspruch gehabt hätte.

Der Bw. sei eine erfahrene und im Wirtschaftsleben stehende Person und es sei von der Kenntnis der bestehenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen auszugehen.

Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ergebe sich aus den nachvollziehbaren Ermittlungen des Finanzamtes, die als qualifizierte Vorprüfung dem Verfahren zugrunde zu legen seien. Der Bw. habe sich zur Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages schuldig bekannt und auf die rechtliche Problematik der Selbstanzeige und einer allenfalls daraus zu erfolgenden Reduktion hingewiesen. Die Rechtswohltat einer strafbefreienden Selbstanzeige habe wegen Tatentdeckung und somit Verspätung nicht zuerkannt werden können, da der Spruchsenat die Rechtsansicht des Finanzamtes teile, wonach zwar die Hausdurchsuchung bei der Fa. Z-GmbH stattgefunden habe, welche eine Verfolgungshandlung aber auch gegen andere an der Tat Beteiligte im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG darstelle, zumal im Zuge dieser R.K. als Beschuldigter einvernommen worden sei.

Somit habe der Bw. aufgrund der getroffenen Feststellungen sowohl objektiv als auch subjektiv die Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd den bisherigen ordentlichen Lebenswandel des Bw., die vollständige Schadensgutmachung, das faktisch abgelegte Geständnis und die nicht als solche gewertete Selbstanzeige, als erschwerend hingegen den längeren Tatzeitraum an.

Ausgehend von diesen Strafzumessungsgründen erscheine dem Senat die verhängte Geldstrafe schuld- und tatangemessen und es würden diese Strafzumessungserwägungen auch für die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe zutreffen.

Die von der Verteidigung beantragte außerordentliche Strafmilderung des § 23 Abs. 4 FinStrG komme nicht zur Anwendung, wonach die Bemessung der Geldstrafe mit einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag nur dann zulässig sei, wenn besondere Gründe vorliegen würden. Der dieser Bestimmung mit Artikel IV Ziffer 4 Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I 2004/57, eingefügte Absatz 4 solle offenkundig einer manchmal zu bemerkenden, überaus bedenklichen Bagatellisierung der Finanzkriminalität entgegenwirken und sei somit schon vom Willen des Gesetzgebers her gesehen nicht auf Delikte anzuwenden, bei welchen der lange Tatzeitraum (2003-2008) als erschwerend zu werten gewesen sei.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 3. Jänner 2011, mit welcher das zugrunde liegende Erkenntnis des Spruchsenates hinsichtlich der Nichtanerkennung der strafbefreienden Selbstanzeige vom 11. August 2009 sowie hinsichtlich des Schuldspruches wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG angefochten wird.

Die Selbstanzeige vom 11. August 2009 betreffend eine Höhe von € 23.630,09 sei seitens des Spruchsenates als nicht rechtzeitig erachtet bzw. anerkannt worden. Nach Ansicht des Spruchsenates sei keine strafbefreiende Selbstanzeige vorgelegen, weil eine Hausdurchsuchung bei der Fa. Z-GmbH stattgefunden habe, welche als Verfolgungshandlung gegen den Bw. auch als Einzelunternehmer gewertet worden sei, zumal er in diesem Verfahren als Beschuldigter einvernommen worden sei.

Der Bw. sei hinsichtlich eines strafbestimmenden Wertbetrages von € 2.035,37 für den Zeitraum 1-12/2008 wegen Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG verurteilt worden. Diese Gesetzesstelle beziehe sich allerdings auf das UStG 1972 und nicht auf das UStG 1994.

Weiters liege auch hinsichtlich dieses Tatbestandes durch die rechtzeitige Einreichung der Umsatzsteuererklärung 2008 eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung vor.

Ausschließlich gegen diese beiden Punkte richte sich die Berufung, sodass bei stattgebender Erledigung die ausgesprochene Geldstrafe entsprechend herabzusetzen sei.

Begründend führt der Bw. zur Nichtanerkennung der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige aus, er habe bereits wiederholt darauf hingewiesen, dass er am 23. Juni 2009 im Rahmen einer Hausdurchsuchung durch die Steuerfahndung als Beschuldigter (Beitragstäter) in der Strafsache F.Z. jun. bzw. Fa. Z-GmbH einvernommen worden sei.

Es sei bei dieser Vernehmung ausschließlich um Abgabenhinterziehungen gegangen, die durch F.Z. begangen worden seien und bei welcher der Bw. als Beitragstäter in Frage gekommen sei. In dieser Beschuldigtenvernehmung sei es eindeutig und klar nicht um Abgabenhinterziehung oder andere finanzstrafrechtlichen Vergehen gegangen, die seitens des Bw. im Rahmen seines Einzelunternehmens begangen wurden.

Im Zuge der genannten Hausdurchsuchung durch die Steuerfahndung sei der Bw. in keinem Punkt dahingehend befragt worden, ob auch er selbst für sein Einzelunternehmen eine Abgabenhinterziehung begangen habe und es seien darüber hinaus bei dieser Hausdurchsuchung keine Beweise bzw. Unterlagen gefunden worden, dass die Tat auch für sein Einzelunternehmen entdeckt gewesen wäre.

Nach Aufarbeitung aller Unterlagen sei am 11. August 2009 beim zuständigen Finanzamt eine Selbstanzeige für die Jahre 2003-2007 eingebracht worden.

Die Steuererklärungen für 2008 seien zu diesem Zeitpunkt bereits erstellt gewesen und seien in diesem Zuge geändert und sofort eingebracht worden (Steuerbescheide vom 12. August 2009). Auch für diesen angeschuldigten Tatbestand hinsichtlich der Umsatzsteuer 2008 (€ 2.035,37) sei durch die Einreichung der Umsatzsteuererklärung 2008 eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung vorgelegen.

Die Differenz zwischen der eingebrachten Selbstanzeige und den Feststellungen der nachfolgenden Außenprüfung ergebe sich dadurch, dass Zahlen nur geschätzt hätten werden können, da keine Unterlagen mehr vorhanden gewesen seien.

Zum Zeitpunkt der Selbstanzeige sei weder der Steuerfahndung noch dem zuständigen Finanzamt bekannt gewesen, dass der Bw. auch als Einzelunternehmer Abgaben hinterzogen habe. Erst im Zuge der nachfolgenden Außenprüfung wurde seitens der Prüferin bei der Steuerfahndung entsprechendes Datenmaterial angefordert und abgeglichen.

Auch aus einer Stellungnahme der Leiterin der Strafsachenstelle des Finanzamtes vom 8. April 2010 (E-mail an die Prüferin) ergebe sich, dass die Selbstanzeige nur insoweit strafbefreiend sei, als dies die Höhe der offen gelegten Provisionen betreffe. Warum schlussendlich eine andere Wertung erfolgt sei, sei für den Bw. nicht nachvollziehbar.

Dass es bis heute keine (vollständige) Auswertung der im Zuge der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Unterlagen gebe, sei daraus ableitbar, dass bei einigen Filialleitern, die auch im "System Z." mitgewirkt hätten, bis dato weder eine Hausdurchsuchung, noch eine Außenprüfung stattgefunden habe.

Nachfolgende Außenprüfungen habe es nur bei jenen Filialleitern gegeben, die ebenfalls Selbstanzeigen eingebracht hätten.

Es werde nochmals festgehalten, dass sich der Bw. auch dahingehend beschwert fühle, dass – soweit in Erfahrung gebracht werden konnte – bei den anderen Filialleitern aufgrund deren Selbstanzeigen entweder nur eine Veranlagung oder ebenfalls eine Außenprüfung stattgefunden habe, jedoch diese Selbstanzeigen als solche mit strafbefreiender Wirkung gewertet worden seien.

Wie bereits erwähnt, sei zum Zeitpunkt der Selbstanzeige keine Verfolgungshandlung gegen den Bw. betreffend Taten in seinem Einzelunternehmen vorgelegen.

Weiters ergebe sich aus der Literatur, dass eine Selbstanzeige selbst dann (noch) als rechtzeitig gelte, wenn der Steuerpflichtige die Selbstanzeige deshalb erstattet habe, weil er erfahren habe, dass die Abgabenbehörde bereits über Kontrollmaterial verfüge.

Zur Verurteilung wegen des Finanzvergehens gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG führt der Bw. aus, diese Gesetzesstelle verweise auf das UStG 1972, welches seit 1.1.1995 außer Kraft und durch das UStG 1994 ersetzt worden sei. Der Gesetzgeber habe jedoch in § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG keine entsprechende Anpassung durchgeführt, sodass diese Gesetzesstelle keine Gültigkeit mehr haben könne. Eine entsprechende Änderung des Finanzstrafgesetzes sei erst mit der aktuellen Novelle ab dem 1. Jänner 2011 erfolgt.

Wenn sich die Finanzstrafbehörde hier in weiterer Folge auf den § 256 b FinStrG beziehen würde, könne dieser nicht zur Anwendung gelangen. § 256 FinStrG laute: "*Soweit in diesem Bundesgesetz auf Bestimmungen anderer Bundesgesetze verwiesen werde, seien diese Bestimmungen in ihrer jeweils geltenden Fassung anzuwenden.*" Damit könne ebenfalls nur wieder das UStG 1972 gemeint sein. Hierzu verweist der Bw. auf eine Rechtsansicht von Harbich, FinStrG, Manzsche Taschenausgabe, 6. Auflage, Stand 1.4.2000 und führt ergänzend aus, dass seines Erachtens die Bestimmungen des § 111 EStG 1988 und § 28 Abs. 8 UStG 1994 nicht auf das Finanzstrafgesetz durchschlagen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 29 Abs. 1 FinStrG lautet: Wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, wird insoweit straffrei, als er seine Verfehlung darlegt (Selbstanzeige). Die Darlegung hat, wenn die Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften den Zollämtern obliegt, gegenüber einem Zollamt, sonst gegenüber einem Finanzamt zu erfolgen. Sie ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

(2) War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt werden, und binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des geschuldeten Betrages an den Anzeiger zu laufen und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) auf höchstens zwei Jahre verlängert werden. Lebt die Schuld nach Entrichtung ganz oder teilweise wieder auf, so bewirkt dies unbeschadet der Bestimmungen des § 31 insoweit auch das Wiederaufleben der Strafbarkeit.

(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 hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung der Verletzung einer zollrechtlichen Verpflichtung hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale 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.

(4) Ungeachtet der Straffreiheit ist auf Verfall von Monopolgegenständen zu erkennen. Dies gilt auch für Behältnisse und Beförderungsmittel der im § 17 Abs. 2 lit. b bezeichneten Art, es sei denn, dass die besonderen Vorrichtungen entfernt werden können; die Kosten hat der Anzeiger zu ersetzen. Ein Wertersatz ist nicht aufzuerlegen.

(5) Die Selbstanzeige wirkt nur für den Anzeiger und für die Personen, für die sie erstattet wird.

(6) Wurde bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches, ausgenommen Vorauszahlungen, eine Selbstanzeige erstattet, so tritt strafbefreiende Wirkung der neuerlichen Selbstanzeige nur ein, wenn abgesehen von der Erfüllung der übrigen Voraussetzungen, die für die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige erforderlich sind, auch eine mit Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung von 25 % eines sich aus der neuerlichen Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrages, sofern es sich bei diesem nicht um Vorauszahlungen handelt, rechtzeitig im Sinn des Abs. 2 entrichtet wird. Tritt Straffreiheit nicht ein, so entfällt ab diesem Zeitpunkt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung. Allenfalls bis dahin entrichtete Beträge sind gutzuschreiben. Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. c BAO.

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

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist die 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. 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.

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

Abs. 4: 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.

Aufgrund der Aktenlage geht der Unabhängige Finanzsenat von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. war in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen Geschäftsstellenleiter der Fa. Z-GmbH in XY, wobei er selbständig auf Provisionsbasis arbeitete.

Am 23. Juni 2009 fand in den Geschäftsräumlichkeiten dieser GmbH in XY eine Hausdurchsuchung durch die Steuerfahndung K. für das Finanzamt O. (zuständig für die Fa. Z-GmbH) statt. Im Zuge dieser Zwangsmaßnahme erfolgte eine Beschuldigtenvernehmung des Bw. als Beitragstäter in der Strafsache F.Z. jun. gemäß § 164 ZPO, im Rahmen derer der Bw. eingestand, Schwarzeinnahmen in bar für die Fa. Z-GmbH erzielt zu haben, welche in Kassabüchern OR ("ohne Rechnung") aufgezeichnet wurden, von welchen unter anderem auch Schwarzlöhne an Arbeitnehmer der Fa. Z-GmbH und auch Provisionen an den Bw. bezahlt wurden. Auch hat der Bw. auf Befragung genaue Auskunft über die Berechnung seiner Provisionen, welche von einem Deckungsbeitrag 1 (= Umsatzerlöse abzüglich aller baustellenbezogenen Kosten und diverser Aufwendungen) abhängig waren und mit einem Prozentsatz von 30-40% des Deckungsbeitrages 1 (abhängig von der Höhe des Deckungsbeitrages) bemessen wurden.

Vor Beginn einer ihn selbst betreffenden Außenprüfung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2003-2008 hat der Bw. am 11. August 2009 eine Selbstanzeige abgegeben und nichterklärte Umsätze und Gewinne (Sondererlöse der Fa. Z-GmbH in Höhe von € 4.701,89 für das Jahr 2003, € 3.483,98 für 2004, € 4.362,40 für 2005, € 8.569,20 für 2006 und € 13.563,07 für das Jahr 2007 offen gelegt und gleichzeitig berichtigte Steuererklärungen zur Umsatz- und Einkommensteuer 2003-2007 abgegeben sowie die aus der Selbstanzeige resultierenden Steuernachzahlungen bekannt gegeben.

Aus Textziffer 1 des Berichtes über die Außenprüfung vom 9. April 2010 ist ersichtlich, dass die Selbstanzeige noch vor Kenntnis des Finanzamtes vom abgabepflichtigen Sachverhalt erfolgte. Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, Auftragsbuch Nr. YX, geht hervor, dass die Abgabenbehörde erster Instanz in der Folge ein Auskunftersuchen an die Steuerfahndung zur Ermittlung der richtigen Höhe der verkürzten Provisionen gerichtet hat, welche aus Textziffer 1 des Berichtes über die Außenprüfung betragsmäßig hervorgehen.

In folgender Tabelle werden die laut Selbstanzeige durch den Bw. offengelegten Steuernachforderungen den letztlich von der Betriebsprüfung festgestellten gegenüber gestellt und der strafbestimmende Wertbetrag (fettgedruckte Beträge) ermittelt:

Abgabenart	Zeitraum	Nachforderung lt. Selbstanzeige vom 11.8.2009	Nachforderung lt. Bericht über die Außenprüfung vom 9.4.2010 - strafbestimmender Wertbetrag bisher	strafbestimmender Wertbetrag neu
USt	2003	940,37	1.631,32	690,95
ESt	2003	2.349,12	2.556,52	207,40
USt	2004	696,80	696,80	0,00
ESt	2004	1.741,99	1.741,99	0,00
USt	2005	872,48	186,67	0,00
ESt	2005	2.181,19	466,67	0,00
USt	2006	1.713,84	2.593,08	879,24
ESt	2006	3.923,91	6.071,08	2.147,17
USt	2007	2.712,61	6.226,07	3.514,46
ESt	2007	6.497,78	15.281,43	8.783,65
USt(-erklärung)	2008	2.035,37 (§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG)	7.797,70	7.797,70
ESt	2008	-----	19.494,26	19.494,26

Im nunmehr zugrunde liegenden angefochtenen Erkenntnis des Spruchsenates wurde der Selbstanzeige des Bw. mit der Begründung keine strafbefreiende Wirkung zuerkannt, diese sei wegen Tatentdeckung verspätet, da die Hausdurchsuchung bei der Fa. Z-GmbH eine Verfolgungshandlung auch gegen andere an der Tat Beteiligte im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG darstelle, zumal der Bw. im Zuge dieser als Beschuldigter einvernommen worden sei.

In der gegenständlichen Berufung bringt der Bw. durch seinen Verteidiger vor, dass gegen ihn als Abgabepflichtigen und Einzelunternehmer keine Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG zum Zeitpunkt der Abgabe der Selbstanzeige gesetzt und die Tat auch nicht entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt gewesen sei und deswegen die Hinderungsgründe § 29 Abs. 3 lit. a und d FinStrG im gegenständlichen Fall nicht zu tragen kommen würden.

Es war daher zunächst zu prüfen, ob zum Zeitpunkt der Selbstanzeige des Bw. bereits eine Verfolgungshandlung gegen ihn selbst oder andere an der Tat Beteiligte im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG gesetzt war.

Verfolgungshandlungen im Sinne dieser Bestimmung sind nur solche Akte, die nach ihrer Art und Bedeutung die Absicht der Finanzstraßbehörde erkennen lassen, den gegen eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat bestehenden Verdacht auf eine in den Verfahrensvorschriften vorgesehenen Weise zu prüfen. Den behördlichen Akten muss insbesondere zu entnehmen sein, welche Tat der betreffenden Person zur Last gelegt wird. Die Verfolgungshandlung muss sich auf alle der Bestrafung zugrunde liegenden Sachverhaltselemente beziehen (vgl. VwGH 28.11.2007, 2007/15/0165).

Zu Recht wendet der Bw. mit der gegenständlichen Berufung ein, dass er im Rahmen der bei der Fa. Z-GmbH durchgeführten Hausdurchsuchung als (potenzieller) Beitragstäter in der Finanzstrafsache F.Z. jun. einvernommen wurde und sich diese Ermittlungshandlung eindeutig auf eine Beteiligung an der Abgabenhinterziehung des F.Z. jun. bezog. Die Beschuldigteneinvernahme des Bw. vom 23. Juni 2009 stellt daher eine auf Klärung der Beitragstäterschaft zur Abgabenhinterziehung des F.Z. jun. gerichtete Verfolgungshandlung gemäß § 14 Abs. 3 FinStrG dar.

Im Rahmen dieser Beschuldigteneinvernahme durch die Steuerfahndung wurde nicht der Verdacht geäußert und auch nicht geprüft, ob der Bw. als Abgabepflichtiger und Einzelunternehmer die aus den im Rahmen der Fa. Z-GmbH erzielten Schwarzumsätze resultierenden Provisionen in den von ihm abgegebenen Steuererklärungen offen gelegt hat. Zwar wurde seitens der Steuerfahndung die Berechnung der Provisionen hinterfragt und auch geklärt, dass auch von den Schwarzumsätzen der Fa. Z-GmbH Provisionen an den Bw. bezahlt wurden, es wurde jedoch nicht aufgedeckt und auch nicht der Verdacht geäußert, dass die Offenlegung der vom Bw. erzielten Provisionen in dem von ihm abzugebenden Steuererklärungen teilweise unterblieben wäre.

Die Beschuldigteneinvernahme des Bw. durch die Steuerfahndung am 23. Juni 2009 hätte zwar eine Sperrwirkung in Bezug auf eine mögliche Selbstanzeige hinsichtlich einer

Beitragstäterschaft des Bw. an den Abgabenverkürzungen des F.Z. jun. entfalten können, nicht jedoch hinsichtlich der Tathandlungen des Bw. selbst in Bezug auf seine ihn als Abgabepflichtigen treffende Offenlegungs- und Wahrheitspflicht.

Da somit zum Zeitpunkt der Abgabe der gegenständlichen Selbstanzeige gegen den Bw. als unmittelbaren Täter keine Verfolgungshandlung wegen Verdachts der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 FinStrG gesetzt war und sich aus der Aktenlage auch keinerlei Anhaltspunkte dahingehend ergeben, dass gegen eine an der Abgabenhinterziehung des Bw. beteiligte Person eine Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG gesetzt worden wäre, steht der Hinderungsgrund des § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG der strafbefreienden Wirkung der gegenständlichen Selbstanzeige nicht entgegen.

In weiterer Folge war zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat des Bw. im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger (Bw.) bekannt war.

Aus der Einvernahme des Bw. (Blatt 38-47 des Strafaktes, SN YYY) ist ableitbar, dass die Steuerfahndung aufgrund der Aussage des Bw. zwar Kenntnis von der Tatsache hatte, dass er als verantwortlicher Geschäftsstellenleiter der Fa. Z-GmbH in XY Schwarzumsätze erzielt und diese bar vereinnahmt und er auch für diese von der Fa. Z-GmbH nicht erklärten Umsätze Provisionen erhalten hat, jedoch hatte die Steuerfahndung keine Kenntnis vom Umstand, dass der Bw. seine Provisionserlöse im Rahmen seiner Steuererklärungen nicht offen gelegt hat. Gegenstand der Ermittlungen der Steuerfahndung war der Verdacht der Abgabenhinterziehung des F.Z. jun. im Rahmen der Fa. Z-GmbH und damit im Zusammenhang stehende Beteiligungshandlungen, nicht jedoch eventuelle von den Geschäftsstellenleitern als Abgabepflichtige begangene Abgabenverkürzungen.

Die Sperrwirkung der Tatentdeckung im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG kann sich nur auf das konkrete Finanzvergehen beziehen und umfasst daher nur diejenigen Abgaben, auf die sich der behördliche Vorgang bezieht (hier die Abgabenverkürzungen im Rahmen der Fa. Z-GmbH). Hat der Täter mehrere Taten begangen und wird nur eine Tat von der Behörde entdeckt, tritt für die anderen Taten keine Sperrwirkung ein. Entdeckt ist eine Tat erst dann, wenn sich ein Verdacht soweit verdichtet hat, dass bei vorläufiger Tatbeurteilung der Nachweis der Verwirklichung des objektiven Tatbestandes eines Finanzvergehens wahrscheinlich ist. Ein wenn auch begründeter bloßer Anfangsverdacht reicht nicht aus. Solange ein objektiv erfassbares und tatsächlich wahrgenommenes Geschehen nicht zum Schluss auf ein im Finanzstrafgesetz vertypisiertes Vergehen nötigt, sondern auch andere

Deutungsmöglichkeiten offen sind, ist die Tat noch nicht einmal teilweise entdeckt (OGH 25.8.1998, 11 Os 41/98; VwGH 21.3.2002, 2001/16/0471).

Eine Entdeckung der hier in Rede stehenden Taten durch die Steuerfahndung kann deswegen ausgeschlossen werden, weil diese nicht Gegenstand von deren Ermittlungen waren und die Steuerfahndung auch nicht Kenntnis vom Umstand hatte, ob bzw. in welchem Umfang der Bw. seine Provisionen als Geschäftsstellenleiter im Rahmen seiner Steuererklärungen offen gelegt hat.

Ebenso kommt eine Tatentdeckung durch das Finanzamt A. nicht in Betracht, da, wie oben ausgeführt, das Finanzamt im Zeitpunkt der Selbstanzeige noch keine Kenntnis von Schwarzprovisionen hatte und gerade die Selbstanzeige dazu geführt hat, Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung hinsichtlich der richtigen Höhe der nichterklärten Provisionen anzustellen.

Aus diesen Gründen war die gegenständliche Selbstanzeige auch als rechtzeitig im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG anzusehen.

Zu Recht bringt der Bw. in der gegenständlichen Berufung weiters vor, dass auch die vom Bw. am 11. August 2009 elektronisch übermittelte Umsatzsteuererklärung 2008, in welcher eine Umsatzsteuerrestschuld gegenüber den geleisteten Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von € 2.035,37 ausgewiesen wurde, als rechtzeitige und ordnungsgemäße Selbstanzeige anzusehen ist, wobei zur Begründung hinsichtlich der Rechtzeitigkeit auf die voranstehenden Ausführungen verwiesen wird.

Unstrittig wurden sämtliche selbstangezeigten Abgabennachforderungen rechtzeitig den Abgabenvorschriften entsprechend im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG entrichtet, sodass den vom Bw. abgegebenen Selbstanzeigen insgesamt eine strafbefreiende Wirkung zukommt.

Es war daher zu Schuldspruch 1.) des angefochtenen Erkenntnisses betreffend Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. a FinStrG in Bezug auf Umsatzsteuer 2004 in Höhe von € 696,80, Einkommensteuer 2004 in Höhe von € 1.741,99, Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 186,67 und Einkommensteuer 2005 in Höhe von € 466,67 mit (gänzlicher) Verfahrenseinstellung gemäß §§ 136, 157 FinStrG iVm § 82 Abs. 3 lit. c FinStrG vorzugehen. Ebenso war das gegen den Bw. wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG an Umsatzsteuervorauszahlungen Jänner bis Dezember 2008 in Höhe von € 2.035,37 anhängige Finanzstrafverfahren einzustellen.

Mit den vom Bw. in der Selbstanzeige vom 11. August 2009 eingereichten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2003, 2006 und 2007 sowie der Umsatzsteuererklärung 2008 wurden die Abgabenschuldigkeiten nicht in voller Höhe der letztlich durch die Außenprüfung festgestellten Nachforderungsbeträge einbekannt, weswegen der abgegebenen Selbstanzeige nur in Höhe der offengelegten Nachforderungen, und zwar betreffend Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 940,37, Einkommensteuer 2003 in Höhe von € 2.349,12, Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 1.713,84, Einkommensteuer 2006 in Höhe von € 3.923,21, Umsatzsteuer 2007 in Höhe von € 2.712,61 und Einkommensteuer 2007 in Höhe von € 6.497,78 strafbefreiende Wirkung zuzuerkennen war. Es war daher auch insoweit mit partieller Verfahrenseinstellung gemäß §§ 136, 157 FinStrG iVm § 82 Abs. 3 lit. c FinStrG vorzugehen.

Der Schuldspruch zu Punkt 1.) des angefochtenen Erkenntnis des Spruchsenates war jedoch insoweit aufrecht zu erhalten, als dem Bw. eine strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige wegen nicht vollständiger Offenlegung der Verkürzungsbeträge nicht zu Gute kommt, und zwar hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 auf einen Betrag von € 690,95, Einkommensteuer 2003 in Höhe von € 207,40, Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 879,24, Einkommensteuer 2006 in Höhe von € 2.147,17, Umsatzsteuer 2007 in Höhe von € 3.514,46, Einkommensteuer 2007 in Höhe von € 8.783,65, Umsatzsteuer 2008 in Höhe von € 7.797,70 und Einkommensteuer 2008 in Höhe von € 19.494,26 (gesamt € 43.514,83).

In der gegenständlichen Berufung werden keinerlei Einwendungen in Bezug auf das Vorliegen der subjektiven Tatseite der zugrunde liegenden Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG vorgebracht. Auch hat sich der Bw. vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz dem Grunde nach einer Abgabenhinterziehung für schuldig bekannt und auch der Unabhängige Finanzsenat hegt angesichts des dargestellten Sachverhaltes keinerlei Bedenken hinsichtlich der vorsätzlichen Abgabe unrichtiger Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die nunmehr der Bestrafung zugrunde liegenden Zeiträume, durch welche der Bw. zumindest mit Eventualvorsatz eine zu geringe Abgabenfestsetzung herbeigeführt hat.

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

Ausgehend von einem auf endgültige Abgabenvermeidung gerichteten Vorsatz des Bw. sah der Unabhängige Finanzsenat bei der Strafneubemessung als mildernd die finanzstrafbehördliche Unbescholtenheit des Bw., seine geständige Verfahrenseinlassung, die

volle Schadensgutmachung und teilweise erfolgte eigenständige Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen im Rahmen von Selbstanzeigen, als erschwerend hingegen die mehrmaligen Tatentschlüsse über einen längeren Tatzeitraum.

Nicht unerwähnt soll hier bleiben, dass die verfahrensgegenständlichen Taten als gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung vorwerfbar gewesen wären, da gerade beim Lukrieren von finanziellen Vorteilen durch Verschweigen von Teilen der laufenden Provisionen der klassische Fall des Verschaffens einer laufenden Einnahmequelle und damit einer Gewerbsmäßigkeit im Sinne des § 38 Abs. 1 FinStrG gegeben ist. Aufgrund des Verböserungsverbot des § 161 Abs. 3 FinStrG bei ausschließlich zugunsten des Bw. eingebrachter Berufung war aber von einer aliquoten Erhöhung der Geldstrafe Abstand zu nehmen.

Ausgehend von geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen des Bw., er bezieht ein monatliches Nettoeinkommen von ca. € 1.500,00 und ist Hälfteeigentümer einer Liegenschaft im Wert von € 200.000,00, welche mit € 145.000,00 belastet ist, wobei keine Sorgepflichtigen vorliegen und unter Einbeziehung der obigen Strafzumessungsgründe erweist sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die herabgesetzte Geldstrafe als tat- und schuldangemessen.

Auch die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe entspricht nach Dafürhalten des Berufungssenates dem Verschulden des Bw. unter Berücksichtigung der obgenannten Milderungsgründe und des Erschwerungsgrundes.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG in Verbindung mit § 265 Abs. 1p FinStrG in der Fassung der Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, BGBl I 104/2010, war aus Anlass der Berufung der Kostenausspruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses auf € 500,00 (statt bisher € 363,00) zu erhöhen. Die Bemessung der Kosten des Strafverfahrens ist vom Verböserungsverbot des § 161 Abs. 3 FinStrG nicht erfasst (vgl. VwGH 24.1.1956, Slg 1736/54 und Kommentar Fellner, Rz. 12 zu § 161 FinStrG, sowie Reger/Hacker/Kneidinger „Das Finanzstrafgesetz mit Kommentar und Rechtsprechung“, Rz. 23 zu § 161 FinStrG).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Oktober 2011