



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, in der Finanzstrafsache gegen N, vertreten durch Rechtsanwältin Dr. Verena Lanz, Brockmanngasse 91/1, 8010 Graz, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 6. März 2013 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 31. Jänner 2013, StrNr. 001,

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und das angefochtene Erkenntnis dahingehend abgeändert, dass es zu lauten hat:

NN ist schuldig, im Bereich des Finanzamtes Graz-Stadt vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer

für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2010 in der Höhe von 8.701,77 €,

für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2011 in der Höhe von 6.006,55 € und

für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Juli 2012 in der Höhe von 3.856,53 €,

somit insgesamt in der Höhe von 18.564,85 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben,

und dadurch (jeweils) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen zu haben.

Gemäß §§ 33 Abs. 5 und 21 Abs. 1 FinStrG wird über ihn eine Geldstrafe in der Höhe von
4.500,00 € (viertausendfünfhundert Euro)

und gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine
Ersatzfreiheitsstrafe von

zwei Wochen

verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 FinStrG hat der Beschuldigte die Kosten des Verfahrens in der Höhe von
450,00 € (vierhundertfünfzig Euro)

und die Kosten eines allfälligen Strafvollzuges, welche gegebenenfalls mit gesondertem
Bescheid festzusetzen sind, zu tragen.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist in einer Rechtsanwaltskanzlei teilzeitbeschäftigt und seit dem Jahr 2007 selbständig als Unternehmensberater tätig (Fragebogen Verf. 24 vom 4. Dezember 2007).

Mit dem Erkenntnis des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 31. Jänner 2013 wurde er nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG schuldig erkannt, vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer für 2010 in der Höhe von 9.367,77 €, an Umsatzsteuer für 2011 in der Höhe von 6.006,55 € und an Umsatzsteuer für 1-7/2012 in der Höhe von 6.265,00 €, somit insgesamt in der Höhe von 21.639,32 € bewirkt, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über ihn eine Geldstrafe in der Höhe von 7.000,00 €, im Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von zwei Wochen und vier Tagen verhängt. Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG mit 500,00 € festgesetzt.

Begründend wurde im Erkenntnis ausgeführt, auf dem Abgabenkonto des Bw. sei der Umstand offensichtlich, dass für die Zeiträume 2010, 2011 und 1-7/2012 weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet wurden.

Zum Vorwurf der unterbliebenen rechtzeitigen Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen sowie der Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen jeweils bis zum 15. Tag des auf einen Kalendermonat zweitfolgenden Kalendermonates habe der Bw. in der mündlichen Verhandlung am 7. Jänner 2013 auf einen Bekannten, einen geprüften Bilanzbuchhalter, verwiesen, den er mit der Durchführung der Umsatzsteuervoranmeldungen sowie der Umsatzsteuerzahlungen für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume betraut habe. Ob die Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. –vorauszahlungen von seinem Bekannten rechtzeitig vorgenommen worden seien, habe der Bw. nicht kontrolliert bzw. verabsäumt zu kontrollieren.

Die fehlenden Umsatzsteuervorauszahlungen sowie die teilweise fehlenden, teilweise verspätet vorgenommenen Umsatzsteuervoranmeldungen für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume seien offensichtlich und unbestritten. Ebenso unbestritten sei die Höhe der vorgeworfenen Verkürzungen, die sich aus den eigenen Angaben des Bw. in den Jahreserklärungen bzw. aus der nachträglichen Bekanntgabe der Umsätze in den Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate 1-7/2012 ergeben.

Da sich der Bw. hinsichtlich des Veranlagungsjahres 2010 umfassend geständig gezeigt und er zuvor in den Veranlagungsjahren 2008 und 2009 regelmäßig Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht habe, sei ihm die ihn als Unternehmer treffende Verpflichtung zur fristgerechten Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen einschließlich der Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen hinlänglich bekannt gewesen. Hinsichtlich der Zeiträume 2011 und 1-7/2012 habe er es daher billigend in Kauf genommen, dass die Voranmeldungen bzw. Vorauszahlungen nicht ordnungsgemäß bzw. fristgerecht vorgenommen wurden und habe es für gewiss gehalten, dass dadurch Abgabenverkürzungen bewirkt wurden.

Dass sich der Bw. hinsichtlich der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen auf einen Bekannten verlassen habe, sei als Schutzbehauptung zu werten. Beim Bw. handle es sich um einen Juristen, weshalb von ihm erwartet werden könne, dass er sich mit den relevanten Vorschriften vertraut mache.

Bei der Strafbemessung seien als mildernd das Geständnis, die bisherige finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Bw. und die teilweise Schadensgutmachung, als erschwerend hingegen der lange Deliktszeitraum zu berücksichtigen.

Bei einer möglichen Höchststrafe von 43.278,64 € habe mit einer Geldstrafe in der Höhe von 7.000,00 € das Auslangen gefunden werden können.

Gegen das Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 6. März 2013.

Das Erkenntnis wird seinem gesamten Umfang nach angefochten. Die Behörde lege diesem Feststellungen zu Grunde, welche jeglichen Tatsachensubstrates entbehrten. Der Bw. habe am heutigen Tag eine Beschwerde gegen einen abgewiesenen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand eingebracht und erhebe den Inhalt dieser Beschwerde ausdrücklich zum Inhalt des vorliegenden Rechtsmittels. Für den Bw. sei nicht nachvollziehbar, dass die Behörde zum Schluss gelange, es liege eine ordnungsgemäße Zustellung der Ladung zur Beschuldigteneinvernahme am 5. November 2012 vor. Es werde der Antrag auf Beischaffung des behördeninternen Ermittlungsaktes zum Nachweis dafür, dass die Zustellung ordnungsgemäß erfolgt sei, und der Antrag auf Einvernahme der ermittelnden Beamten zum Nachweis dafür, „dass eine den gesetzlichen Vorschriften entsprechende Ermittlung des zu Grunde liegenden Sachverhaltes unterblieben sei“, gestellt.

Die von der Behörde vorgenommene „eigenmächtige“ Umdeutung des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vom 3. Jänner 2013 in einen Einspruch gegen die Strafverfügung stehe in eklatantem Widerspruch zur geltenden Gesetzeslage; schon aus diesem Grund sei das Erkenntnis ersatzlos aufzuheben. Die Berufung der Behörde auf eine seitens des Bw. erfolgte telefonische Kontaktaufnahme könne nur als „Schutzbehauptung“ gewertet werden, zumal den kontaktierten Beamten nicht habe bekannt sein können, ob sich der Bw. einer rechtlichen Vertretung bedienen würde, „was letztendlich auch geschehen sei“. In diesem Zusammenhang sei eine für den Bw. „völlig unnachvollziehbare“ Verfahrenslage geschaffen worden, weshalb auch aus diesem Grund das Erkenntnis ohne weitere Prüfung ersatzlos zu beheben sei.

Die Feststellung, die Höhe der Verkürzungen sei unbestritten, spiegle lediglich die persönliche Ansicht der Verhandlungsleiterin wieder. Seitens des Bw. sei ausdrücklich darauf verwiesen worden, dass sämtliche Voranmeldungen ohne Berücksichtigung der anrechenbaren Vorsteuer erfolgt seien. Sollten daher konkrete Abgabenhinterziehungen vorliegen, was jedoch ausdrücklich bestritten werde, wäre der verkürzte Betrag wesentlich niedriger anzusetzen.

Ebenso unrichtig sei, dass der Bw. zum Vorwurf der Abgabenhinterziehung für das Veranlagungsjahr 2010 umfassend geständig sei. Es sei immer wieder darauf hingewiesen worden, dass für 2010 und Folgejahre eine entsprechende Abgabenerklärung gelegt und die Umsatzsteuer entsprechend entrichtet worden sei. Für den Bw. sei nicht einsichtig, dass eine einmalige Jahresmeldung anstatt einer monatlichen Meldung der getätigten Umsätze bei gleichzeitiger Begleichung sämtlicher Abgabenverbindlichkeiten als Hinterziehung gewertet werde, insbesondere, da keinesfalls auf die tatsächliche Bezahlung der Verbindlichkeiten abgestellt werde. Nach Ansicht des Bw. könne eine solche Regelung möglicherweise eine

Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes darstellen, weshalb an dieser Stelle eine amtswegige Einleitung eines Normenkontrollverfahrens angeregt werde.

Wenn die Behörde ausführe, dass „es zu einer Verkürzung von Abgaben gekommen sei“ und diese Feststellung dem Erkenntnis ungeprüft zu Grunde gelegt werde, sei dies dem Bw. ebenfalls nicht einsichtig. Eine tatsächliche Verkürzung der Abgaben im Sinne einer mutwilligen Verschweigung und in weiterer Folge Nichtbezahlung einer Abgabenschuld könne dem Bw. auf Grund der jährlich eingereichten Abgabenerklärungen nicht vorgeworfen werden. Sollte der Finanzbehörde tatsächlich ein Schaden entstanden sei, bewege sich dieser im marginalen Bereich. Eine Vorschrift, die einen solchen Umstand einer tatsächlichen Verkürzung von Abgaben in der vollen geschuldeten Höhe gleich setze, könne einer Überprüfung durch den Verfassungsgerichtshof jedenfalls nicht standhalten.

Die errechnete Höchststrafe sei nicht nachvollziehbar. Eine tatsächliche Abgabenverkürzung in dieser Höhe sei nicht erfolgt. Es sei an der Behörde gelegen, den Betrag vorab entsprechend aufzuschlüsseln und darzutun, wie sich die angebliche Abgabenhinterziehung in der genannten Höhe zusammensetze. Zu keiner Zeit habe eine entsprechende Pflicht zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen in der betreffenden Höhe bestanden. Eine Berücksichtigung der angefallenen Vorsteuer sei „entfallen“, obwohl dies auf Grund der Jahreserklärungen des Bw. jederzeit ohne größere Schwierigkeiten zu bewerkstelligen gewesen wäre.

Im Gegensatz zu den Ausführungen im Erkenntnis sei auf die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. in keiner Weise Rücksicht genommen worden. Wenn dem so gewesen wäre, hätte die Behörde unschwer erkennen können, dass der Bw. ein Einkommen in der Höhe von 1.900,00 € zwölf Mal jährlich ins Verdienen bringe und für drei Kinder alimentationspflichtig sei. Die Beischaftung des behördeninternen Aktes und die Einvernahme der erhebenden Beamten werde in diesem Zusammenhang unerlässlich sein.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

1. Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

Mit dem Bescheid vom 8. Oktober 2012 leitete das Finanzamt Graz-Stadt als Finanzstraßbehörde erster Instanz gegen den Bw. ein Finanzstraßverfahren nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ein. Der Bescheid sowie die diesem angeschlossene Vorladung gemäß § 116 FinStrG zur Beschuldigteneinvernahme am 5. November 2012 wurden dem Bw. nach der Aktenlage mittels RSa-Brief (Hinterlegung des Schriftstückes am 17. Oktober 2012 beim Postamt) zugestellt.

Nach dem Vorbringen des Bw. im Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand vom 26. November 2012 erlangte er von der Vorladung keine Kenntnis, weil das Zustellorgan keine Verständigung über einen erfolglosen Zustellversuch und über die Hinterlegung des Schriftstückes in seinem Hausbrieffach hinterlassen hatte.

Mit dem Bescheid vom 14. Jänner 2013 wies die Finanzstrafbehörde erster Instanz den Antrag auf Wiedereinsetzung ab. Der Bw. erhebt den Inhalt der von ihm gegen diesen Abweisungsbescheid eingebrachten Beschwerde vom 6. März 2013 auch zum Inhalt der vorliegenden Berufung.

In diesem Zusammenhang wird auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung des UFS vom 16. April 2013, GZ. FSRV/0007-G/13, verwiesen. Der Bw. hat, wie bereits im Bescheid vom 14. Jänner 2013 von der Finanzstrafbehörde erster Instanz ausgeführt wird, durch die Versäumung der Beschuldigteneinvernahme am 5. November 2012 keinen Rechtsnachteil erlitten, weil die ohne Anhörung des Bw. ergangene Strafverfügung vom 5. November 2012 durch den Einspruch vom 6. Dezember 2012 außer Kraft getreten ist und sich damit das Finanzstrafverfahren wieder im Stadium des Untersuchungsverfahrens befand. Das Vorbringen, diese Rechtsansicht der Behörde entbehre jeglicher Grundlage, begründet der Bw. mit dem Hinweis auf strafmildernde Folgen einer eventuellen Schadensgutmachung vor der ersten behördlichen Tätigkeit. Die Argumentation ist unverständlich, da der Bw. eine Schadensgutmachung zwischen der Einleitung des Strafverfahrens am 8. Oktober 2012 und der ihm am 5. Dezember 2012 zugestellten Vorladung zur mündlichen Verhandlung nach der Aktenlage nicht geleistet hat (Buchungsabfrage des Abgabekontos StNr. 002). Die von ihm vor der Einleitung des Finanzstrafverfahrens geleistete (teilweise) Schadensgutmachung wurde hingegen im Erkenntnis als Milderungsgrund gewertet.

Ebenso irrelevant für das gegenständliche Strafverfahren ist in diesem Zusammenhang, ob die Finanzstrafbehörde den Antrag auf Wiedereinsetzung zunächst – vor der Einbringung des Einspruches gegen die Strafverfügung durch den Bw. – als Einspruch gegen die Strafverfügung gewertet hat. Warum die Auslegung einer Eingabe zu Gunsten eines Beschuldigten zur ersatzlosen Aufhebung des Erkenntnisses führen sollte, ist unerfindlich, zumal die Einbringung des Einspruches gegen die Strafverfügung zum gleichen, vom Bw. erwünschten Ergebnis geführt hat wie von der Behörde mit der Umdeutung des Wiederaufnahmsantrages zuvor intendiert war.

Dass durch die Vorgangsweise der Finanzstrafbehörde erster Instanz eine für den Bw. „völlig unnachvollziehbare Verfahrenslage“ geschaffen wurde, ist wiederum für die erkennende Behörde nicht nachvollziehbar: Der Antrag auf Wiedereinsetzung wurde von der Finanzstrafbehörde erster Instanz bescheidmäßig erledigt, sodass dem Bw. auch in diesem

Fall der Rechtszug offen stand (siehe dazu nochmals die in Rechtskraft erwachsene Berufungsentscheidung FSRV/0007-G/13). Nach dem Einspruch gegen die Strafverfügung wurde die Vertreterin des Bw. am 4. Dezember 2012 über die Abhaltung der mündlichen Verhandlung am 7. Jänner 2013 informiert und die Ladung dem Bw. persönlich am 5. Dezember 2012 zugestellt. Dem Bw. stand daher ausreichend Zeit zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung, an der er auch persönlich teilnahm, zur Verfügung. Er hatte Gelegenheit, zum Sachverhalt und den Ergebnissen des Untersuchungsverfahrens Stellung zu nehmen sowie ergänzende Beweisaufnahmen zu beantragen. Der im Antrag auf Wiedereinsetzung geltend gemachte Mangel hinreichenden Parteienghörs liegt somit nicht vor.

Die Einvernahme der ermittelnden Beamten zum Nachweis dafür, dass „eine den gesetzlichen Vorschriften entsprechende Ermittlung des zu Grunde liegenden Sachverhaltes unterblieben sei“, kann in diesem Zusammenhang nur als Versuch der Verfahrensverschleppung verstanden werden.

2. Objektiver Tatbestand

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

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

Eine Abgabenverkürzung ist nach § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuss sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. ...

Nach der Aktenlage hat der Bw. für die verfahrensgegenständlichen Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2010 und Jänner bis Dezember 2011 keine einzige Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht. Aus der Verbuchung der im November 2011 bzw. im Jänner 2013 eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärungen 2010 und 2011 am Abgabenkonto des Bw. resultierten Nachforderungen an Umsatzsteuer in der Höhe von 9.445,41 € bzw. 6.006,55 €.

Diesbezüglich wurde dem Bw. von der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu Recht das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zur Last gelegt. Eine (lediglich versuchte) Tathandlung des § 33 Abs. 1 FinStrG liegt nicht vor, weil sich aus der Verantwortung des Bw., „ihm sei nicht einsichtig, dass eine einmalige Jahresmeldung anstatt einer monatlichen Meldung der getätigten Umsätze bei gleichzeitiger Begleichung sämtlicher Abgabenverbindlichkeiten als Hinterziehung gewertet werde“, erschließt, dass von ihm eine endgültige Verkürzung der Jahresumsatzsteuer von vornherein nicht intendiert war.

Hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume 1-7/2012 konnte der Bw. auf Grund der bereits im Jahr 2012 erfolgten Tatentdeckung nicht damit rechnen, dass das Finanzamt die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer 2012 zu niedrig festsetzen werde, weshalb auch hinsichtlich dieses Tatzeitraumes dem Bw. zu Recht die Verwirklichung des Tatbestandes des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG angelastet wurde.

Tatobjekt und geschütztes Rechtsgut des Finanzvergehens nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist allein die Umsatzsteuervorauszahlung und demnach die Beeinträchtigung der Umsatzsteuer im zeitlich der Fälligkeit der Jahresumsatzsteuer vorgelagerten Voranmeldungsstadium.

Die regelmäßige Abfuhr der von den Unternehmern einbehaltenen Umsatzsteuer, eine der vom Aufkommen für den Staatshaushalt wichtigsten Abgaben, wird durch das jedem Unternehmer in Österreich bekannte System der Umsatzsteuervoranmeldung und monatlichen Vorauszahlung sichergestellt. § 21 Abs. 1 UStG 1994 ordnet die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen an, in welchen der Unternehmer die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) selbst zu berechnen hat.

Die Verletzung dieser Verpflichtung, verbunden mit dem Vorsatz, Abgaben zu verkürzen, findet ihre tatbestandsmäßige Entsprechung in § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG.

Da nach der ständigen Rechtsprechung der Höchstgerichte der Tatbestand der Abgabenhinterziehung auch im Fall der nur vorübergehenden Erlangung eines Steuervorteils vorliegt und eine Abgabe nicht nur dann verkürzt wird, wenn sie überhaupt nicht eingeht, sondern schon dann, wenn sie ganz oder teilweise dem Steuergläubiger nicht in dem

Zeitpunkt zufließt, zu dem ihn dieser nach den steuerlichen Vorschriften zu erhalten hat (VwGH 3.5.2000, [98/13/0242](#), OGH 15.3.2000, [13 Os 172/99](#)), bestehen gegen den Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, bei dem die bloß vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils den Regelfall darstellt, keine verfassungsrechtlichen Bedenken seitens der erkennenden Behörde. Im Übrigen hat der Unabhängige Finanzsenat nur nach den geltenden Gesetzen zu entscheiden und ist gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG nicht berechtigt, ein Gesetzesprüfungsverfahren zu beantragen.

3. Selbstanzeige

Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG wird, wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung darlegt (Selbstanzeige).

War mit der 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, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige zu laufen (§ 29 Abs. 2 FinStrG).

Wird eine Selbstanzeige betreffend Vorauszahlungen an Umsatzsteuer im Zuge der Umsatzsteuerjahreserklärung erstattet, bedarf es keiner Zuordnung der Verkürzungsbeträge zu den einzelnen davon betroffenen Voranmeldungszeiträumen (§ 29 Abs. 7 FinStrG).

Den Ausführungen in der Stellungnahme vom 2. Juli 2013, wonach die Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung als Selbstanzeige zu werten sei, wird im Hinblick auf die vom Gesetzgeber mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012, BGBl I 2012/112, in das Finanzstrafgesetz aufgenommene Bestimmung des § 29 Abs. 7 FinStrG zugestimmt.

Strafbefreiende Wirkung kommt einer Selbstanzeige allerdings nur dann zu, wenn die verkürzten Beträge binnen einer Frist von einem Monat entrichtet werden. Verkürzte Vorauszahlungen an Umsatzsteuer sind daher innerhalb eines Monats ab Erstattung der Selbstanzeige (ab Einbringung der Umsatzsteuerjahresklärungen) zu entrichten.

Die Umsatzsteuer 2010 wurde durch das im Zeitpunkt ihrer Verbuchung am Abgabekonto bestehende Guthaben von 47,64 € sowie die aus der Verbuchung der Einkommensteuer 2010 am gleichen Tag resultierende Gutschrift in der Höhe von 696,00 € teilweise entrichtet; da

innerhalb der Frist des § 29 Abs. 2 FinStrG keine (weitere) Entrichtung erfolgte, verbleibt ein strafbestimmender Wertbetrag von 8.701,77 €.

Die Umsatzsteuer 2011 wurde innerhalb der Frist des § 29 Abs. 2 FinStrG nicht entrichtet. Der strafbestimmende Wertbetrag beträgt 6.006,55 €.

4. Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages

Der Einwand des Bw., der strafbestimmende Wertbetrag sei wesentlich niedriger anzusetzen, weil in sämtlichen Voranmeldungen die anrechenbare Vorsteuer nicht berücksichtigt worden sei, ist nicht berechtigt. In den Umsatzsteuerbescheiden 2010 und 2011 wurden Vorsteuern in der Höhe von 1.754,59 € bzw. 3.593,45 € laut Erklärung berücksichtigt. Gegen die Höhe dieser Vorsteuern wird in der Vorhaltsbeantwortung vom 2. Juli 2013 kein Einwand erhoben. Entgegen dem Vorbringen des Bw. wurden daher die anrechenbaren Vorsteuern bei der Berechnung der strafbestimmenden Wertbeträge in voller Höhe berücksichtigt.

Der strafbestimmende Wertbetrag hinsichtlich des Zeitraumes 1-7/2012 errechnet sich aus den vom Bw. in der mündlichen Verhandlung vom 7. Jänner 2013 für diesen Zeitraum bekannt gegebenen Umsätzen (31.325,00 €) und, wie vom Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 2. Juli 2013 beantragt, unter anteilmäßiger Berücksichtigung der in der Umsatzsteuererklärung 2012 bekannt gegebenen Vorsteuerbeträgen in der Höhe von 4.128,81 €. Es ergibt sich daher ein strafbestimmender Wertbetrag von 3.856,53 € (6.265,00 € minus 2.408,47 €).

4. Subjektive Tatseite

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Das Tatbestandselement des Vorsatzes im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, auf dessen Vorliegen in aller Regel aus den objektiv feststellbaren äußeren Umständen der Tat bzw. des Täters geschlossen werden kann (vgl. VwGH 12.3.1991, [90/14/0137](#)), erfordert zumindest bedingten Vorsatz im Hinblick auf die Pflichtverletzung des § 21 UStG 1994 und Wissentlichkeit ("dolus directus") hinsichtlich des eingetretenen Verkürzungserfolges.

Nach den Aussagen des Bw. in der mündlichen Verhandlung am 7. Jänner 2013 hat dieser die Umsatzsteuervoranmeldungen sowie die Umsatzsteuervorauszahlungen in den Jahren 2008 und 2009 „selbst erledigt“. Aus der Buchungsabfrage des Abgabekontos des Bw. ergibt sich,

dass in diesen Jahren laufend Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben und Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet wurden.

Nach seinen Ausführungen hat der Bw. in den Folgejahren einen Bilanzbuchhalter mit der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen betraut. Dem Bw., einem Juristen und Unternehmensberater, war daher die Verpflichtung zur (rechtzeitigen) Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen und zur Entrichtung laufender Umsatzsteuervorauszahlungen zweifellos bekannt.

Das Vorbringen des Bw., er habe nicht kontrolliert, ob der beauftragte Buchhalter diesen Verpflichtungen regelmäßig nachgekommen ist, hat die Finanzstraßbehörde erster Instanz zu Recht als Schutzbehauptung angesehen, weil der Bw. einerseits nicht davon ausgehen konnte, dass der Buchhalter die (fremde) Umsatzsteuer des Bw. von sich aus entrichten würde und andererseits dem Bw. die Buchungsmittelungen des Finanzamtes persönlich zugestellt wurden, weshalb ihm auch nicht verborgen geblieben sein kann, dass über einen Zeitraum von mehr als zweieinhalb Jahren keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingebracht wurden.

Letztlich kann auch die Verantwortung des Bw., hinsichtlich der betreffenden Zeiträume sei ohnehin eine „Jahresmeldung“ erfolgt und die Umsatzsteuer entsprechend entrichtet worden, nur so verstanden werden, dass er die Pflichtverletzung des § 21 UStG 1994 in Kauf genommen und hinsichtlich des in der Folge eingetretenen Taterfolges (§ 33 Abs. 3 lit. b FinStrG) wissentlich gehandelt hat.

5. Strafbemessung

Die Abgabenhinterziehung wird gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Straßrahmen maßgeblichen Verkürzungsbetrages geahndet, wobei nach § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine einheitliche Geldstrafe auszusprechen ist, die nach der Summe dieser Straßdrohungen zu berechnen ist.

Unter Berücksichtigung der im Berufungsverfahren vorgenommenen Reduktion des strafbemessenden Wertbetrages auf 18.564,85 € beträgt der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Straßrahmen, innerhalb dessen die Geldstrafe auszumessen ist, 37.129,70 €. Das Ausmaß der gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe festzusetzenden Ersatzfreiheitsstrafe beträgt sechs Wochen, gemäß § 15 Abs. 1 FinStrG mindestens aber einen Tag.

Innerhalb dieser Grenzen sind die Strafen nach der im Einzelfall vorliegenden Schuld (§ 23 Abs. 1 FinStrG) und den abzuwägenden Erschwerungs- und Milderungsgründen unter

sinngemäßer Anwendung der §§ 33 bis 35 StGB auszumessen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen (§ 23 Abs. 2 FinStrG).

Bei der Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen (§ 21 Abs. 3 FinStrG).

Bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich – wie im vorliegenden Fall – 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 (§ 23 Abs. 4 FinStrG).

Zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen hat der Bw. in der mündlichen Verhandlung vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz am 7. Jänner 2013 angegeben, er sei Rechtsanwalt, geschieden und verdiene monatlich ca. 1.800,00 €. Er sei für drei Kinder sorgepflichtig und leiste monatlich Unterhaltszahlungen in der Höhe von 550 €, 306 € und 250 € (insgesamt daher 1.106,00 €). Er sei Hälfteigentümer eines Grundstücks in Graz; auf diesem laste ein Bankkredit in der Höhe von ca. 125.000,00 €.

An strafmildernden Umständen liegen beim Bw. vor: seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, die mittlerweile erfolgte vollständige Schadensgutmachung (vgl. dazu die Rückstandsaufgliederung vom 25. September 2013, StNr. 002) sowie die Mitwirkung des Beschuldigten an der Ermittlung des entscheidungserheblichen Sachverhaltes durch die Einbringung von – mangels zeitgerechter Entrichtung der Abgabebeträge letztlich nur teilweise strafbefreiender – Selbstanzeigen. Eine geständige Verantwortung wird vom Bw. in der Berufung vehement abgestritten und ist daher nicht als Milderungsgrund zu berücksichtigen.

Als erschwerend ist hingegen zu berücksichtigen, dass der Bw. durch sein Verhalten eine Vielzahl strafbarer Einzelhandlungen derselben Art begangen und die ihm zur Last gelegten strafbaren Handlungen auch über einen längeren Zeitraum fortgesetzt hat.

Daneben sind freilich auch dem Finanzstrafverfahren wie jedem Strafverfahren präventive Überlegungen in Richtung einer Verhinderung künftiger Straftaten, sei es nun durch den Täter selbst (Spezialprävention; der Bw. ist nach wie vor berufstätig) oder durch andere (Generalprävention), nicht fremd (vgl. zB VwGH vom 19. Mai 1988, [88/16/0009](#)).

Unter dem Aspekt der Spezialprävention erscheint trotz des Überwiegens mildernder Umstände eine empfindliche Bestrafung des Bw. erforderlich, um ihn in Hinkunft zu zeitgerechtem Handeln zu veranlassen.

Auch generalpräventive Aspekte sprechen für eine spürbare Bestrafung des Bw. Abgesehen davon, dass von einem mit den Rechtsvorschriften vertrauten Rechtsanwalt gegenüber anderen Steuerpflichtigen ein beispielhaftes Verhalten erwartet werden muss, soll für potentielle Straftäter nicht der Eindruck entstehen, die verfahrensgegenständlichen langfristigen Abgabenhinterziehungen seien vernachlässigbar, was für diese geradezu einen Anreiz darstellen würde, es dem Bw. gleichzutun und die Umsatzsteuer nicht laufend, sondern zu einem für sie günstigeren, späteren Zeitpunkt zu melden und zu entrichten. In der Außenwirkung muss die Entscheidung erkennen lassen, dass die in Rede stehenden Abgabenhinterziehungen von den Finanzstraßbehörden mit dem nötigen Nachdruck verfolgt werden.

Diesen Erwägungen steht die derzeit äußerst schlechte Finanzlage des Beschuldigten auf Grund seiner Sorgepflichten (so verbleibt dem Bw. nach seinem Vorbringen nach Abzug der Alimentationszahlungen monatlich lediglich das Existenzminimum) sowie der Umstand gegenüber, dass die Verkürzung nur vorübergehend hätte eintreten sollen (und auf Grund der Schadensgutmachung auch nur vorübergehend eingetreten ist).

Unter Berücksichtigung dieser Straferwägungsgründe und im Hinblick auf die Reduzierung des strafbestimmenden Wertbetrages unter Beachtung des Verböserungsverbotes (§ 161 Abs. 3 FinStrG) war die Geldstrafe entsprechend herabzusetzen. Die erkennende Behörde hält eine Verringerung der Geldstrafe auf 4.500,00 €, das sind umgerechnet 12,12 % des angedrohten Strafrahmens, für zulässig. Die Bemessung der Geldstrafe erfolgte somit knapp über der gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG festzusetzenden Mindestgeldstrafe von einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe.

Eine weitere Verminderung der Geldstrafe kommt aus den oben dargestellten Gründen sowie aus general- und spezialpräventiven Erwägungen nicht in Betracht.

Gründe für ein Unterschreiten der Mindestgeldstrafe wurden weder vorgebracht noch sind solche aktenkundig.

Die Ausführungen zur Strafbemessung gelten auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei jedoch der Umstand der schlechten Finanzlage des Beschuldigten außer Acht zu lassen ist, weil eine Ersatzfreiheitsstrafe laut Gesetz ja für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist. Die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe

im Ausmaß von nunmehr zwei Wochen erscheint im vorliegenden Fall als ausreichend, um dem Strafzweck Genüge zu tun.

Die gegenüber dem Ersterkenntnis ebenfalls geänderte Kostenbestimmung ergibt sich aus § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 25. September 2013