



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat Linz 9

GZ. FSRV/0001-L/09,
miterledigt FSRV/0004-L/09

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Linz 9 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Richard Tannert, das sonstige hauptberufliche Mitglied HR Mag. Gerhard Groschedl sowie die Laienbeisitzer Mag. pharm. Martin Daxner und Dip. Ing. Christoph Bauer als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen F.G., H., vertreten durch Gerhard Friedl, Wirtschaftstreuhänder, 4707 Schlüßlberg, Marktplatz 4, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) und der Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG über die Berufungen des Beschuldigten vom 22. Dezember 2008 und der Amtsbeauftragten vom 19. Dezember 2008 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 10. Oktober 2008, Strafnummer 054/2007/00293-001, nach der am 6. Oktober 2011 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers Gerhard Friedl, der Amtsbeauftragten AR Brigitte Burgstaller sowie der Schriftführerin Tanja Grottenthaler durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung des Beschuldigten wird teilweise Folge gegeben und die Entscheidung des Erstsenates dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:

I.1. F.G. ist schuldig, er hat im Amtsreich des Finanzamtes Grieskirchen Wels vorsätzlich als abgabepflichtiger Unternehmer unter Verletzung seiner Verpflichtung zur Abgabe von dem

§ 21 Umsatzsteuergesetz 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Monate Jänner bis Juni 2007 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von € 5.314,10 (01/07 € 1.453,13 + 02/07 € 1.370,42 + 03/07 € 2.333,05 + 04/07 € 33,33 + 05/07 € 57,50 + 06/07 € 66,67) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen, weshalb über ihn gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine

Geldstrafe in Höhe von **€ 1.400,00** (in Worten: Euro eintausendvierhundert)

und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine

Ersatzfreiheitsstrafe von **neun Tagen**

verhängt werden.

Der Beschuldigte hat überdies gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG Verfahrenskosten in Höhe von € 140,00 und allfällige Kosten eines Strafvollzuges, welche gegebenenfalls durch gesonderten Bescheid festgesetzt werden würden, zu tragen.

I.2. Das gegen F.G. beim Finanzamt Grieskirchen unter der Strafnummer 054/2007/00293-001 überdies wegen des Verdachts, er habe auch betreffend die Voranmeldungszeiträume Juli und August 2007 Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (mit einer Verkürzung für 08/07 von € 4.566,67) und betreffend die erfolgte Nichteinreichung der Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für 2005 Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu verantworten, anhängige Finanzstrafverfahren wird gemäß §§ 136, 157 bzw. §§ 82 Abs. 3 lit. c letzte Alternative, 136, 157 FinStrG eingestellt.

II. Im Übrigen wird die Berufung des Beschuldigten als unbegründet abgewiesen.

III. Die Berufung der Amtsbeauftragten wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates III beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 10. Oktober 2008, Strafnummer 054/2007/00293-001, wurde F.G. jun. (in weiterer Folge auch: Beschuldigter) für schuldig befunden, er habe in Adresse-1, sohin im Sprengel des Finanzamtes Grieskirchen Wels vorsätzlich als Abgabepflichtiger

a) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an

Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis August 2007 in der Höhe von € 9.880,77 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten;

b) ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht dadurch verletzt, dass er für das Jahr 2005 keine Jahressteuerklärungen (Umsatzsteuer, Einkommensteuer) eingereicht habe.

Der Beschuldigte habe hiedurch zu a) Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und zu b) Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen.

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG wurde über den Beschuldigten unter Anwendung des § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von € 3.100,00 verhängt.

Gemäß § 20 FinStrG wurde die für den Fall der Uneinbringlichkeit dieser Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit achtzehn Tagen bestimmt.

Gemäß § 185 FinStrG seien die Kosten des Strafverfahrens in der Höhe von € 310,00 (und die Kosten des Strafvollzuges) zu ersetzen. Die Höhe der Kosten des Strafvollzuges werde durch gesonderten Bescheid festgesetzt werden.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass aufgrund der Vernehmung des Beschuldigten, des abgeführten Beweisverfahrens durch Einsichtnahme in die Erhebungsergebnisse des Finanzamtes Grieskirchen Wels zu Strafnummer 054/2007/00293-001, nach Einsichtnahme in den Arbeitsbogen des Betriebsprüfers und in den Einkommensteuerakt des Beschuldigten folgender Sachverhalt als erwiesen feststehe:

F.G. jun., geboren 1977, sei ledig, es treffen ihn keine Sorgepflichten, er sei unbescholten.

Der Beschuldigte habe den Beruf eines Installateurs erlernt, die Lehre mit der Gesellenprüfung abgeschlossen. Nach Absolvierung des ordentlichen Präsenzdienstes habe er als Werbevermittler begonnen, derzeit sei er Fahrverkäufer im Außendienst. Er verdiene monatlich netto ca. € 1.700,00.

Aufgrund mangelnder wirtschaftlicher Fähigkeiten sei erstmals Konkursantrag am 7. März 2007 gegen ihn gestellt worden, wegen mangelnder Kostendeckung sei das Konkursverfahren nicht eröffnet worden.

Am 29. Oktober 2007 sei neuerlich Konkursantrag gestellt worden (Landesgericht, 07), das Konkursverfahren sei noch nicht abgeschlossen.

Am Beginn seiner wirtschaftlichen Tätigkeit, zu diesem Zeitpunkt habe der Beschuldigte noch keinen Steuerberater gehabt, dieser habe erst die Vollmacht mit Datum 21. Februar 2000 gelegt, habe der Beschuldigte für den Kalendermonat Oktober 1999 eine Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) überreicht, die eine Gutschrift ausgewiesen habe. Er habe rechtzeitig (13. Dezember 1999) die Rückzahlung des Überschusses beantragt.

Am 15. Mai 2000, zu diesem Zeitpunkt sei der Beschuldigte schon steuerlich vertreten gewesen, habe der Beschuldigte selbst für den Monat März 2000 die Rückzahlung des Überschusses beantragt, auf dem Formular der Umsatzsteuervoranmeldung sei kein Steuerberater ausgewiesen.

Für den Monat Mai 2000 sei wiederum eine UVA eingereicht worden, die ein Guthaben ausgewiesen habe. Auch diese UVA trage keine Unterschrift eines Steuerberaters.

Der Beschuldigte sei vorerst durch die Steuerberatungskanzlei des nunmehrigen Verteidigers vertreten gewesen, anschließend durch die Steuerberatungskanzlei in Adresse-2. Da der Beschuldigte dem letzten Steuerberater (ST.) die Honorare nicht mehr bezahlt habe, habe dieser Steuerberater seine Beratungstätigkeit eingestellt, was der Beschuldigte gewusst habe.

Für die Monate Jänner bis August 2007 habe der Beschuldigte weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben noch Vorauszahlungen geleistet, obwohl ihm die Verpflichtung hiefür bekannt gewesen sei. Der Verkürzungsbetrag liege bei [betrag] € 9.880,77.

Der Beschuldigte habe "dadurch", dass er es unterlassen habe, bei Nichtentrichtung der fälligen Umsatzsteuervorauszahlungen Umsatzsteuervoranmeldungen im Sinne des § 21 UStG 1994 abzugeben, es ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass er die Verpflichtung verletze und gewusst – unter Verletzung dieser Verpflichtung – dass er durch die Nichtentrichtung der fälligen Umsatzsteuervorauszahlungen eine Abgabenverkürzung bewirke.

Weiters habe der Beschuldigte trotz Erinnerung die Jahressteuerklärungen für 2005 – Umsatzsteuer und Einkommensteuer – nicht eingereicht, es dabei ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zu verletzen.

Zur Beweiswürdigung sei auszuführen:

Der Beschuldigte habe teilweise das Verschulden bestritten, die Aktenlage widerlege seine Verantwortung. Auszugehen sei davon, dass der Beschuldigte – offensichtlich aufgrund

wirtschaftlicher Unfähigkeit – das Unternehmen herabgewirtschaftet habe, der Beweis sei darin zu sehen, dass vorerst ein Konkursverfahren mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet werden habe können.

Jedenfalls sei dem Beschuldigten bekannt gewesen, dass sein bisheriger Steuerberater ST. die Tätigkeit beendet habe, weil auch diesem das Honorar nicht bezahlt worden sei. Die eingesehenen Umsatzsteuervoranmeldungen, die vom Beschuldigten beim Finanzamt eingereicht worden seien, beweisen, dass der Beschuldigte in der Lage sei, rechtzeitig und richtig Gutschriften beim Finanzamt bekannt zu geben und deren Überweisung auf das Firmenkonto zu beantragen. Im Grunde genommen bedürfe es nur der Kenntnis der vier Grundrechnungsarten und des Wissens, wie eine Prozentrechnung funktioniere. Bei Besuch der Volksschule, Hauptschule und Berufsschule mit Lehrabschlussprüfung sei dieses Wissen als gegeben vorauszusetzen. Dass dieses Wissen vorhanden gewesen sei, beweise die Aktenlage. Daher sei es unverständlich, dass der Beschuldigte für die Monate Jänner bis August 2007 nicht in der Lage gewesen wäre, die Zahllasten selbst zu berechnen.

Der Arbeitsbogen des Betriebsprüfers kläre auf: Am 22. November 2007 sei vom Betriebsprüfer in Erfahrung gebracht worden, dass der Steuerberater ST. für 2007 keine Unterlagen habe. Am 27. November 2007 habe der Betriebsprüfer erfahren, dass die Unterlagen sich beim Masseverwalter befinden, aber für 2007 keine Buchhaltung vorhanden sei. Am 23. November 2007 habe der Betriebsprüfer dem Masseverwalter mitgeteilt, dass er mit der Prüfung (Umsatzsteuersonderprüfung und Nachschau) beginnen wolle. Am 29. November 2007 sei eine Prüfung nicht möglich gewesen, weil die Unterlagen nicht vorhanden waren. Die Prüfung sei erst am 3. Dezember 2007 erfolgt, wobei zu diesem Zeitpunkt die Umsatzsteuervoranmeldungen 2007 eingereicht worden seien.

Dass eine Jahressteuererklärung einzureichen sei, sei Allgemeinwissen, so dass das Unterlassen der Einreichung trotz Erinnerung durch das Finanzamt nur als bedingt vorsätzliche Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gesehen werden habe müssen.

Rechtlich beurteilt ergebe sich:

Der Beschuldigte habe neben Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG auch Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu verantworten. Die rechtliche Beurteilung der Tathandlung des Beschuldigten sei, was das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG anlange, einer näheren Erörterung zu unterwerfen.

Wesentlich sei, dass Teile des Anlagevermögens des Beschuldigten durch die kreditgewährende Bank veräußert worden sei. Diesbezüglich dürfe auf die vom Beschuldigten anlässlich der mündlichen Spruchsenatsverhandlung vorgelegten Abrechnungen verwiesen werden, wobei die Bank folgende Gegenstände veräußert habe: 1 Stück Billboard, Gutschrift vom 22. August 2007, PKW Fiat, Gutschrift vom 10. August 2007, PKW Opel, Gutschrift vom 10. August 2007, PKW Peugeot Gutschrift vom 9. August 2007. In sämtlichen Gutschriften sei der Beschuldigte seitens der Bank darauf hingewiesen worden, dass der Veräußerungserlös dem Kreditkonto gutgeschrieben worden sei mit Übergang der Steuerschuld auf den Beschuldigten. An sich werde diesbezüglich das Problem des Überganges der Steuerschuld im Sinne des § 19 Abs. 1b lit. a UStG 1994 angesprochen. Bei Lieferung sicherungsübereigneter Sachen durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer werde die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn dieser Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechtes sei. Der leistende Unternehmer hafte für diese Steuer.

Kolacny-Caganek, UStG, 3. Auflage, Rz. 20 zu § 19 UStG verweise darauf, dass der Leistungsempfänger den Umsatz, für den er nach § 19 Abs. 1b UStG Steuerschuldner sei, im Rahmen der Voranmeldung zu erklären und die Steuer zu entrichten habe. Der Leistungsempfänger habe für die übergegangenen Steuerschulden die Aufzeichnungspflicht im Sinne des § 18 UStG zu erfüllen.

In die gleiche Kerbe schlage *Melhardt*, Umsatzsteuerhandbuch 2008, Rz. 2603, wo ausgeführt sei, dass nur die Lieferung des Sicherungsgutes durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer zum Übergang der Steuerschuld führe.

Ruppe, UStG, Kommentar, 3. Auflage, Rz. 19/13 zu § 19 UStG, erkläre auch den Sinn dieser Bestimmung: Da für die Lieferung des Sicherungsgebers in Hinblick auf seine Zahlungsunfähigkeit die Gefahr des Steuerausfalls bestehe, sehe Abs. 1b für diesen Fall den Übergang der Steuerschuld auf den Sicherungsnehmer vor. Dieser habe die Steuerschuld zu begleichen und sei nach allgemeinen Grundsätzen auch zum Vorsteuerabzug berechtigt, der Vorsteuerabzug stehe dabei auch einer Bank zu, da der Eingangsumsatz mit einem steuerpflichtigen Ausgangsumsatz (Verwertung des Sicherungsgutes) im Zusammenhang stehe.

Im gegenständlichen Fall habe aber die kreditgewährende Bank eine Gutschrift im Sinne des § 11 UStG erstellt, wobei aber sämtliche Voraussetzungen für eine Gutschrift gegeben seien. Ein unberechtigter Steuerausweis im Sinne des § 11 Abs. 14 UStG liege nicht vor, weil die Bank nicht als Nichtunternehmer zu bezeichnen sei bzw. eine Rechnung ausgestellt worden

sei, obwohl keine Leistungen erbracht worden seien. Darüber hinaus liege auch kein fehlerhafter Steuerausweis vor, weil weder die Umsatzsteuer zu hoch oder zu niedrig ausgewiesen worden sei. Dazu komme, dass die Gutschrift mit ausgewiesener Umsatzsteuer dem Beschuldigten zugeleitet worden sei. Daher habe auch der Masseverwalter zu Recht die Zahllasten, die sich aufgrund dieser Gutschriften ergeben haben, in die Umsatzsteuervoranmeldungen aufgenommen, die dem Betriebsprüfer übergeben worden seien.

Strittig sei auch noch die Frage der Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige. Diesbezüglich sei auf das Erkenntnis VwGH [93/14/0178](#) vom 15. Dezember 1998 zu verweisen, wonach der Beginn der Amtshandlung im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG dort anzusetzen sei, wenn der Prüfer zur Vorlage der Bücher, Aufzeichnungen oder sonstigen Unterlagen aufgefordert habe, nicht aber der Zeitpunkt, in dem die Unterlagen übergeben würden. Dazu komme weiters, dass nicht der Beschuldigte, sondern der Masseverwalter die Selbstanzeige unterfertigt habe.

Bei der Strafbemessung sei mildernd: Teilgeständnis, Unbescholtenheit; erschwerend: der lange Tatzeitraum.

§ 33 Abs. 5 FinStrG erlaube eine Verdoppelung des strafbestimmenden Wertbetrages als Strafrahmen. Bei Abwägung dieser Strafzumessungsgründe sei eine Geldstrafe in der Höhe von € 3.100,00 dem Unrechtsgehalt der Tat und dem Verschulden des Täters entsprechend. Für den Fall der allfälligen Uneinbringlichkeit der Geldstrafe erachte der Senat eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 18 Tagen für gerechtfertigt.

Die Kostenentscheidung stütze sich auf § 185 FinStrG, wonach der Bestrafte einen Pauschalbetrag von 10 % der verhängten Geldstrafe als Kostenbeitrag zu leisten habe.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung des Beschuldigten vom 22. Dezember 2008 wird der Schulterspruch wegen Versagung der strafauhebenden Wirkung einer Selbstanzeige, in eventu auch die Höhe der Geldstrafe angefochten.

Es werde beantragt, 1. der Unabhängige Finanzsenat möge als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz das angefochtene Erkenntnis ersatzlos aufheben; 2. im Falle eines Schulterspruches möge nach Berücksichtigung weiterer Milderungsgründe die zu verhängende Strafe auf die Mindesthöhe im Sinne des FinStrG herabgesetzt werden.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass über das Vermögen des Beschuldigten am 29. Oktober 2007 ein Konkursverfahren eröffnet und die Anmeldungsfrist per 3. Dezember 2007 festgelegt worden sei. Der bestellte Masseverwalter sei noch mit der Beischaffung aller

notwendigen Unterlagen beschäftigt gewesen, als sich ein Prüfungsorgan des Finanzamtes Grieskirchen Wels telefonisch zu einer Außenprüfung bzw. Nachschau angemeldet habe. Der Masseverwalter habe am 29. November 2007 einen Wirtschaftstreuhänder mit der Überprüfung der Buchhaltungsunterlagen bzw. Erledigung von notwendigen und zweckdienlichen Maßnahmen beauftragt. Der ursprünglich erwogene Prüfungsbeginn sei für Montag den 3. Dezember 2007 anberaumt gewesen, da der Masseverwalter am 29. und 30. November 2007 im Ausland weilte.

Dem Prüfungsauftrag vom 27. November 2007 könne entnommen werden, dass vor Prüfungsbeginn am 3. Dezember 2007 eine Selbstanzeige für den Abgabepflichtigen vom Masseverwalter bzw. dessen Wirtschaftstreuhänder erstattet worden sei. Über die am 3. Dezember 2007 stattgefundene abgabenbehördliche Prüfung sei am selben Tag eine Schlussbesprechung abgehalten und darüber eine Niederschrift abgefasst worden. Die Abgabenbescheide seien am 6. Dezember 2007 erlassen worden.

Am 8. April 2008 sei eine Strafverfügung erlassen worden, da die strafauhebende Wirkung der Selbstanzeige in Form der Überreichung von Abgabenerklärungen (UVA 1-8/2007) die Eigenschaft einer wirksamen Selbstanzeige abgesprochen worden sei. Im bekämpften Erkenntnis des Spruchsenats werde die finanzstrafrechtliche Würdigung des Einzelbeamten bestätigt.

Finanzstrafrechtliche Würdigung der Verteidigung:

Gemäß § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG trete die Wirkung der Straffreiheit einer Selbstanzeige nicht ein, 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 werde.

Nach Aktenlage sei Prüfungsbeginn der 3. Dezember 2007 gewesen, sodass die für den Abgabepflichtigen vom Masseverwalter bzw. dessen Wirtschaftstreuhänder eingebrachte Selbstanzeige die Rechtzeitigkeit nicht abgesprochen werden könne. Das ursprüngliche Erwägen des Prüfungsbeginns für 29. November 2007 aufgrund eines Prüfungsauftrages vom 21. November 2007 könne keine Wirksamkeit entfalten. Die Aufarbeitung der Unterlagen durch den Wirtschaftstreuhänder sei am dazwischen liegenden Wochenende erfolgt, sodass die Nachreicherung der Abgabenerklärungen in Form von Umsatzsteuervoranmeldungen erst am Montag, dem 3. Dezember 2007 möglich gewesen sei.

Im angefochtenen Erkenntnis werde die Entscheidung des VwGH vom 15.12.1998, Zl. 93/14/0178, begründend erwähnt. Der Sachverhalt sei nicht vergleichbar bzw. befasse sich

das Höchstgericht nur allgemein mit einer erstmals in der Beschwerde vorgebrachten Rüge des Beschwerdeführers. Mangels Anwesenheit der zuständigen Ansprechpersonen habe der Prüfer erstmals am 3. Dezember 2007 zur Vorlage der Bücher, Aufzeichnungen und sonstigen Unterlagen auffordern können. Im angefochtenen Erkenntnis werde die Kompetenz des Masseverwalters zur Einbringung einer wirksamen Selbstanzeige in Abrede gestellt. Tatsache sei allerdings, dass ab Eröffnung eines Konkursverfahrens alle Macht über zu setzende Maßnahmen in den Händen des Masseverwalter bzw. des Konkursgerichtes liege.

Die Kraft spezieller Norm nachholbare Erfüllung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht könne für den Täter von seinem Rechtsvertreter und auch vom Masseverwalter durchgeführt werden.

Eine nachgereichte oder berichtigte Abgabenerklärung enthalte alle Merkmale der Beschreibung einer Tat.

Gestellt werde der Antrag auf Einstellung des Verfahrens.

Die fristgerecht eingebauchte Berufung der Amtsbeauftragten vom 19. Dezember 2008 richtet sich gegen die Höhe der Geldstrafe. Begründet wird die Berufung mit dem Umstand, dass im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat die näheren Umstände über die Verhältnisse des Beschuldigten, über das Zustandekommen der Abgabenverkürzung erläutert worden seien, womit sich ein höherer Grad des Verschuldens, eine Erhöhung des Unrechtsgehaltes der Tat, ergeben habe. Auch sei der Beschuldigte seitens der Bank in sämtlichen Gutschriften auf den Übergang der Steuerschuld auf ihn hingewiesen worden. Im ergangenen Erkenntnis des Spruchsenates seien daher die Strafzumessungsgründe im Bereich der Erschwerungsgründe zu wenig zu Lasten sowie die Milderungsgründe zu viel zu Gunsten des Beschuldigten berücksichtigt worden. Bei einem Strafrahmen von rund € 19.760,00 betreffend die Abgabenhinterziehung sowie des zusätzlich zu berücksichtigenden Betrages betreffend die Finanzordnungswidrigkeit (bis zu € 5.000,00) sei die ausgesprochene Geldstrafe in Höhe von € 3.100,00 bei Berücksichtigung der vorliegenden Milderungs- und Erschwerungsgründe zu niedrig.

Es werde beantragt, die Geldstrafe angemessen zu erhöhen.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

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 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

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

Gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer, ohne hiervon den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt.

Gemäß § 21 Abs. 2 FinStrG ist die einheitliche Geld- oder Freiheitsstrafe jeweils nach der Strafdrohung zu bestimmen, welche die höchste Strafe androht. Es darf jedoch keine geringere Strafe als die höchste der in den zusammentreffenden Strafdrohungen vorgesehenen Mindeststrafen verhängt werden. Hängen die zusammentreffenden Strafdrohungen von Wertbeträgen ab, so ist für die einheitliche Geldstrafe die Summe dieser Strafdrohungen maßgebend. Ist in einer der zusammentreffenden Strafdrohungen Geldstrafe, in einer anderen Freiheitsstrafe oder sind auch nur in einer von ihnen Geld- und Freiheitsstrafen nebeneinander angedroht, so ist, wenn beide Strafen zwingend vorgeschrieben sind, auf eine Geldstrafe und auf eine Freiheitsstrafe zu erkennen. Ist eine von ihnen nicht zwingend angedroht, so kann sie verhängt werden.

Gemäß § 119 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg. cit. insbesondere Abgabenerklärungen, wozu auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 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 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Gemäß § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG tritt Strafffreiheit nicht ein, wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Besuch, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird.

Gemäß § 29 Abs. 5 FinStrG in der damals geltenden Fassung BGBl 681/1994 wirkt die Selbstanzeige nur für die Personen, für die sie erstattet wird.

Zunächst ist zum Vorwurf, der Beschuldigte habe vorsätzlich die Abgabenerklärungen (Umsatz- und Einkommensteuer) für das Veranlagungsjahr 2005 nicht eingereicht und dadurch Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen, auszuführen, dass aus der Aktenlage ersichtlich ist, dass die erwähnten Erklärungen am 29. März 2007 von der Abgabenbehörde aus der Quote für den Steuerberater abgerufen worden sind und eine Nachfrist bis 15. Mai 2007 erteilt wurde. Am 15. Juni 2007 erging eine Erinnerung samt Androhung einer Zwangsstrafe. In der Folge wurde am 9. November 2007 eine Zwangsstrafe von € 300,00 festgesetzt und eine weitere Zwangsstrafe angedroht.

Nach der Rechtsprechung des UFS wäre eine nunmehrige Bestrafung wegen vorsätzlicher Nichteinreichung der gegenständlichen Abgabenerklärungen bis zum Zeitpunkt der Festsetzung der Zwangsstrafe eine Doppelbestrafung; der nachfolgende Zeitraum wäre grundsätzlich finanzstrafrechtlich relevant.

Wird gegen einen Steuerpflichtigen, weil er trotz Erinnerung und Androhung einer Zwangsstrafe – offenbar vorsätzlich – für ein bestimmtes Veranlagungsjahr keine Steuererklärung beim Finanzamt eingereicht bzw. diesem übermittelt hat, gemäß [§ 111 BAO](#) eine Zwangsstrafe verhängt, damit er unter Androhung einer neuerlichen Zwangsstrafe in weiterer Folge die unvertretbare Leistung der Abgabe der Erklärung nachhole, erfüllt eine zusätzliche Verhängung einer Geldstrafe wegen vorsätzlicher Nichteinreichung dieser Steuererklärung und einer dadurch begangenen Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG für die Zeit bis zum Ergehen der Zwangsstrafe den Tatbestand einer Doppelbestrafung, da auch die Geldstrafe wegen der Unterlassung derselben unvertretbaren Handlung ausgesprochen wird und den Täter in weiterer Folge zu abgabenredlichen Verhalten veranlassen soll.

Eine Zwangsstrafe nach § 111 BAO wird jedoch nicht deswegen ausgesprochen, weil der Steuerpflichtige in der Folge seine Pflicht zur Erklärungseinreichung nicht erfüllt, sodass für den Fall seiner auch danach verbleibenden Untätigkeit eine Bestrafung wegen § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG für diesen Zeitraum nicht gegen das Gebot des „ne bis in idem“ verstoßen kann, es sei denn, es würde wiederum eine Zwangsstrafe festgesetzt werden (UFS 24.3.2009, FSRV/0042-L/08).

Allerdings wurde im gegenständlichen Fall zwischen Androhung und Festsetzung der Zwangsstrafe über das Vermögen des Beschuldigten mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 29. Oktober 2007 das Konkursverfahren eröffnet, sodass im konkreten Fall – da die Verpflichtung zur Einreichung der Abgabenerklärungen nicht mehr den Beschuldigten

getroffen hat, sondern ab Konkursöffnung auf den Masseverwalter übergegangen ist – kein Raum für eine Bestrafung nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG verbleibt, weshalb das Finanzstrafverfahren insoweit einzustellen war.

Zur Frage des allfälligen Vorliegens einer strafbefreienden Selbstanzeige ist auszuführen, dass im gegenständlichen Fall durch den Masseverwalter am 3. Dezember 2007 die verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuervoranmeldungen nachgereicht wurden.

Die bloße Übergabe von Abgabenerklärungen wie Umsatzsteuervoranmeldungen durch den Masseverwalter stellt entgegen der Ansicht des Beschuldigten für sich allein keine Prozesserklärung in Form einer Selbstanzeige nach § 29 FinStrG dar.

Wäre dem aber so, läge keine Benennung derjenigen Person vor, für welche die Selbstanzeige des Masseverwalters eine strafbefreiende Wirkung haben sollte. Den nachgereichten Umsatzsteuervoranmeldungen ist nicht zu entnehmen, ob sie als Selbstanzeige für den säumigen Masseverwalter, für den untätig gewordenen Steuerberater oder den Beschuldigten zu werten hätte sein sollen.

Nur nebenbei sei erwähnt, dass § 29 FinStrG als Ausnahmebestimmung eng und nicht ausdehnend zu interpretieren ist (VwGH 23.2.2006, [2003/16/0092](#)).

Selbst wenn auch diese Hürde genommen worden wäre, wäre die Selbstanzeige verspätet gewesen, da nach der Aktenlage die Umsatzsteuersonderprüfung bereits am 29. November 2007 begonnen worden war.

Demnach hat der Prüfer als Termin für den Beginn der Außenprüfung mit dem Masseverwalter den 29. November 2007 vereinbart und auch an diesem Tag insoweit eine Amtshandlung durchgeführt, als er in der Kanzlei des Masseverwalters zur Vorlage der Unterlagen aufgefordert hat. Allerdings ist trotz Terminvereinbarung weder der Masseverwalter in der Kanzlei anwesend gewesen noch waren die Unterlagen vollständig zur Einsicht vorbereitet. Auch wenn der Betriebsprüfer in der Folge als weiteren Termin den 3. Dezember 2007 vereinbarte und an diesem Tag auch tatsächlich mit seinen Prüfungshandlungen begonnen hat, ändert dies nichts an der Tatsache, dass die Amtshandlung im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG bereits am 29. November 2007 begonnen wurde.

Der Umstand, dass der Prüfer bei Beginn der Prüfung an diesem Tage in der Kanzlei des Masseverwalters weder diesen (obwohl der Termin mit ihm telefonisch vereinbart worden war) noch andere Auskunftspersonen vorgefunden bzw. die angeforderten gewünschten Unterlagen nur unvollständig übergeben erhalten hatte und daher beschloss, mit der

tatsächlichen Prüfung – gleichsam ein zweites Mal – am 3. Dezember 2007 zu beginnen, macht den bereits erfolgten Rechtsakt, nämlich den mit Rechtsfolgen verknüpften Beginn der Prüfung nicht wie in einer Zeitreise wieder ungeschehen. Der nochmalige Prüfungsbeginn ist vielmehr ohne rechtliche Bedeutung – ebenso, wie beispielsweise eine wiederholte Zustellung eines Bescheides die erstmalige rechtswirksame Zustellung nicht ungeschehen machen könnte (vgl. [§ 6 Zustellgesetz](#): *Ist ein Dokument zugestellt, so löst die neuerliche Zustellung des gleichen Dokuments keine Rechtswirkungen aus*).

Es kann nicht im Belieben eines Abgabepflichtigen liegen, ob er eine für einen bestimmten Termin angekündigte Amtshandlung beginnen lässt oder nicht, indem er durch mangelnde Mitwirkung die zur Prüfung notwendigen Unterlagen nicht zur Verfügung stellt, um sich selbst für eine allfällige Selbstanzeige eine Gnadenfrist einzuräumen, die er – würde er die Unterlagen bzw. die Buchhaltung termingerecht zur Verfügung stellen – sonst nicht gehabt hätte. Dieser Willkür ist insofern vom Gesetzgeber entgegengetreten worden, als bereits der Beginn der Amtshandlung und nicht der Beginn der eigentlichen Prüfung ausschlaggebend dafür ist, ob zu diesem Zeitpunkt eine Selbstanzeige erstattet wurde oder nicht.

Bei vorsätzlich begangenen Finanzvergehen ist anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau oder Prüfung der letztmögliche Termin für eine strafbefreiende Selbstanzeige die Aufforderung ([§ 29 Abs. 3 lit. c FinStrG](#)) zur Herausgabe der Aufzeichnungen, Bücher und sonstigen steuerlichen Unterlagen.

Als Beginn der Amtshandlung gilt nach ständiger Rechtsprechung der Höchstgerichte der Zeitpunkt der Aufforderung zur Vorlage der erforderlichen Bücher, Aufzeichnungen oder sonstigen Unterlagen (VwGH 15.12.1998, [93/14/0178](#); OGH 27.8.1998, [12 Os 73/98](#)), auch wenn die Prüfung selbst in diesem Zeitpunkt etwa mangels sofortiger Zugänglichkeit der betreffenden Unterlagen noch nicht möglich ist (vgl. *Schrottmeier*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, Kommentar, Rz 1056).

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass die subjektive Meinung des Betriebsprüfers, die Prüfung habe am 29. November 2007 noch nicht begonnen (vgl. Strafakt AS 13), unmaßgeblich ist (OGH 28.2.1985, [12 Os 169/84](#)).

Eine für den Beschuldigten abgegebene Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung lag somit nicht vor.

Für die Verwirklichung einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist in subjektiver Hinsicht die Schuldform der Wissentlichkeit hinsichtlich der Verkürzung der

Umsatzsteuervorauszahlungen und des Eventualvorsatzes in Bezug auf die Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen erforderlich.

Bei Selbstberechnungsabgaben (Umsatzsteuervorauszahlungen) gilt eine Abgabenverkürzung bereits dann bewirkt (objektive Deliktsvollendung), wenn diese Abgaben zum gesetzlichen Fälligkeitstermin überhaupt nicht oder in zu geringer Höhe entrichtet werden (§ 33 Abs. 3 lit. b FinStrG).

Es genügt, dass der Täter vorsätzlich seine Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldungen verletzt und weiß, dass infolge dessen eine fristgerechte Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen unterbleibt, er sohin eine Verkürzung der Umsatzsteuer für gewiss hält. Durch die Nichtentrichtung der Abgaben hat er das tatbildmäßige Unrecht wissentlich verwirklicht. Der Beweggrund (im vorliegenden Fall die wirtschaftliche Notlage bzw. finanzielle Schwierigkeiten) für dieses Verhalten ist für die Feststellung des Vorsatzes nicht maßgeblich (VwGH 9.10.1991, [90/13/0279](#)). Die Schuldform der Wissentlichkeit (§ 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch – StGB) ist bei der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG lediglich für den Verkürzungserfolg notwendig; für die Pflichtverletzung genügt Vorsatz im Sinne des § 8 Abs. 1 FinStrG, somit bedingter Vorsatz (VwGH 8.4.1991, [89/15/0144](#) u.a.).

Zum Tatbild der angeschuldeten Steuerhinterziehung gehört keineswegs eine endgültige Verkürzung der Abgaben; es genügt auch die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils. Verkürzt wird eine Steuereinnahme nicht bloß dann, wenn sie überhaupt nicht eingeht, sondern auch dann, wenn sie, ganz oder teilweise, dem Steuergläubiger nicht in dem Zeitpunkt zukommt, in dem er nach dem betreffenden Steuergesetz darauf Anspruch gehabt hat. Gerade beim Tatbestand nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG stellt die bloß vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils den Regelfall dar (VwGH 3.5.2000, [98/13/0242](#)).

Eine Verpflichtung zur Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen entfiel im strafrelevanten Zeitraum grundsätzlich nur für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr € 100.000,00 (die Umsätze des Beschuldigten haben im vorangegangen Jahr 2006 mehr als € 200.000,00 betragen) nicht überstiegen haben, lediglich dann, wenn die (zutreffend) errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird oder wenn sich für den betreffenden Voranmeldungszeitraum überhaupt keine Vorauszahlung ergibt (vgl. dazu § 1 der VO BGBI. II 1998/206 idgF ab 2003 iVm § 21 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994).

Zum objektiven Tatbild der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist festzuhalten, dass die Umsatzsteuerzahllasten auf den Feststellungen der Betriebsprüfung (ABNr. 222) beruhen und den vom Masseverwalter errechneten Beträge entsprechen und sich somit aus der Aktenlage ableiten lässt, dass der Beschuldigte zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten weder fristgerecht Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch eine rechtzeitige Entrichtung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für Jänner bis Juni 2007 in Höhe von € 5.314,10 (01/07 € 1.453,13 + 02/07 € 1.370,42 + 03/07 € 2.333,05 + 04/07 € 33,33 + 05/07 € 57,50 + 06/07 € 66,67) vorgenommen hat, wobei der Beschuldigte diese Beträge in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht bestritten hat.

Aus den vorliegenden Akten ist ersichtlich, dass der Beschuldigte aufgrund der schwierigen finanziellen Lage des Unternehmens (drohendes Konkursverfahren) trotz seines zu den Fälligkeitszeitpunkten aktuellen Wissens um seine diesbezüglichen abgabenrechtlichen Verpflichtungen weder die entsprechenden Umsatzsteuervorauszahlungen an das Finanzamt entrichtete noch die Voranmeldungen bis zum Ablauf der Fälligkeitstage dem Finanzamt übermittelte, sodass es zu den „vorübergehenden“ Verkürzungen gekommen ist.

Für den Berufungssenat steht daher ohne Zweifel fest, dass der Beschuldigte die Abgabenhinterziehungen Jänner bis Juni 2007 gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht erfüllt hat, wobei auch die Strafbarkeit dieser Finanzvergehen nicht aufgehoben ist.

Hinsichtlich des Voranmeldungszeitraumes Juli 2007 ist der Aktenlage keine Verkürzung einer Zahllast zu entnehmen, sodass mangels einer entsprechenden Verkürzung eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für diesen Zeitraum nicht strafbar ist, das Finanzstrafverfahren daher insoweit einzustellen war.

Im Zusammenhang mit dem Voranmeldungszeitraum August 2007 ergibt sich aus der Aktenlage, dass dem Beschuldigten anlässlich von schlagend gewordenen Sicherungsübereignungen von seiner Hausbank Gutschriften erteilt worden sind, in welchen entgegen der damals bereits geltenden Rechtslage (ab 1. Jänner 2005) Umsatzsteuern ausgewiesen sind, obwohl unter Anwendung eines Reverse Charge Systems die Bank zur Abfuhr der Abgabe verpflichtet gewesen wäre und der Beschuldigte allenfalls nur zur Haftung heranzuziehen gewesen wäre ([§ 19 Abs. 1b UStG 1994](#) idgF).

Dem Beschuldigten ist zugute zu halten, dass die Hausbank unrichtigerweise die alte Rechtslage angewendet hat, wonach damals die gängige Praxis der Kreditinstitute darin bestand, dem Kreditnehmer gegenüber die Umsatzsteuer zufolge der mit ihm getroffenen

Vereinbarung mit Gutschrift gemäß [§ 11 Abs. 8 UStG 1994](#) abzurechnen. Sofern der Kreditnehmer der Gutschrift nicht widersprach, was der Regelfall war, wurde im Ergebnis der aushaltende Kreditsaldo durch Gutschrift des gesamten Rechnungsbetrages inklusive Umsatzsteuer reduziert.

Zu einer Kürzung des dem Kreditinstitut zufallenden Verwertungserlöses durch Abfuhr der kassierten Umsatzsteuer an den Fiskus kam es damals nicht, da das Kreditinstitut die dem Kreditnehmer im Wege der Gutschrift in Rechnung gestellte Umsatzsteuer seinerseits als Vorsteuer geltend machen konnte.

Damit war der Kreditnehmer laut alter Rechtslage verpflichtet, die angefallene Umsatzsteuer aus eigenen Mitteln zu begleichen. Bei der Ausgangsposition – Zahlungsverzug des Kreditnehmers – überrascht nicht, dass der Fiskus hier oft leer ausging und beträchtliche Ausfälle hinnehmen musste.

Um dieses Ergebnis abzuwenden, sieht die mit Inkrafttreten ab 1. Jänner 2005 neu geschaffene Bestimmung des § 19 Abs. 1b UStG 1994 vor, dass das Kreditinstitut den Vorgang der Umsatzsteuer zu unterziehen hat, die für die Lieferung des Kreditnehmers an das Kreditinstitut anfällt. Der Kreditnehmer haftet nur subsidiär für deren Bezahlung.

Diese Abweichung von der Regel bringt der Begriff „Reverse Charge“ zum Ausdruck.

Außerdem darf das Kreditinstitut in der zu erteilenden Gutschrift keine Umsatzsteuer ausweisen, sondern darf nur auf den Übergang der Steuerschuld hinweisen. Die im Fakturenbetrag aus der zweiten Lieferung enthaltene Umsatzsteuer hat das Kreditinstitut an den Fiskus abzuführen. Zwar hat es die Möglichkeit nicht mehr, die Zahllast aus Umsatzsteuer auf den Kreditnehmer zu überwälzen. Doch es kann unverändert Vorsteuer in Anrechnung auf seine Verbindlichkeit aus Umsatzsteuer aus der ersten Lieferung verrechnen. Damit ist der Praxis der Kreditinstitute, den gesamten Rechnungsbetrag aus der 2. Lieferung zur Reduktion der Kreditschuld einzubehalten und den Fiskus auf die Durchsetzung seiner Ansprüche auf die bezahlte Umsatzsteuer gegen den Kreditnehmer zu verweisen, die Grundlage entzogen (vgl. *DDr. Marian Wakounig, Dr. Georg Weissel, Reverse Charge bei Sicherungseigentum, Eigentumsvorbehalt und Zwangsversteigerung von Liegenschaften, ÖStZ 2006/676, ÖStZ 2006, 326, Heft 15-16 vom 1.8.2006*).

Denkbar ist es aber auch, den Vorgang grundsätzlich als bloß versuchte Hinterziehung von Umsatzsteuer aus Lieferungen des Beschuldigten zu sehen, wobei aber möglicherweise – so dies als bloß relativ untauglicher Versuch gesehen werde – der strafbestimmende Wertbetrag mit Null festzusetzen wäre (Verweis auf die Möglichkeit der Wiederaufnahme eines Verfahrens

bei Abänderung des strafbestimmenden Werkbetrages unter Anwendung des Umkehrschlusses), sodass im Ergebnis letztendlich dem Beschuldigten in diesem Fall möglicherweise lediglich eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG vorzuwerfen ist. Ein Vorsatz des Beschuldigten insoweit, dass er es zumindest ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat, dass er auch dann eine Umsatzsteuervoranmeldung einreichen hätte müssen, wenn keine Zahllast an das Finanzamt zu entrichten gewesen wäre, ist aus dem Vorbringen des Beschuldigten und dem Akteninhalt nicht ableitbar.

Angesichts der doch schwierigen umsatzsteuerrechtlichen Überlegungen ist dem Beschuldigten eine diesbezügliche vorsätzliche bzw. wissentliche Verkürzung mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen notwendigen Sicherheit nicht nachzuweisen, sodass zusammengefasst das Finanzstrafverfahren hinsichtlich des Vorwurfs einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für August 2007 einzustellen war.

Eine allenfalls versuchte Hinterziehung der Umsatzsatzsteuer betreffend das Veranlagungsjahr 2007 nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) durch F.G. jun. kommt schon deswegen nicht in Betracht, weil die gegenständliche vorübergehende Abgabenvermeidung dem Fiskus schon vor Ablauf des Veranlagungsjahrs bzw. weit vor Ende der Erklärungsfrist bekannt geworden war, sich sohin das deliktische Handeln des Täters auf bloße Vorbereitungshandlungen ohne Eintritt in ein Versuchsstadium in Bezug auf eine Hinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG beschränkt hätte.

Auch hinsichtlich der Pflichtverletzungen des Beschuldigten dergestalt, dass er betreffend die Voranmeldungszeiträume Juli und August 2007 die Übersendung von Umsatzsteuervoranmeldungen unterlassen hat, und hiedurch zumindest Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG zu verantworten habe, ist in Anbetracht seiner damaligen besonderen Lebenssituation nicht erweislich.

Damit war aufgrund der Teileinstellung mit einer Strafneubemessung vorzugehen.

Bei der Strafbemessung handelt es sich um eine Ermessensentscheidung. Grundlage für die Bemessung der Strafe ist nach [§ 23 FinStrG](#) die Schuld des Täters, wobei die Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen und die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen sind. Im Übrigen gelten die [§§ 32 bis 35 StGB](#) sinngemäß.

Zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen gab der Beschuldigte anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung an, dass er nunmehr auf Werkvertragsbasis für die Firma

„IJ“ arbeitet, ihm für private Zwecke monatlich etwa € 1.000,00 verbleiben, er keine Schulden, aber auch kein Aktivvermögen hat, er auch keine Liegenschaften besitzt, bei seinen Eltern wohnt, unverheiratet ist und keine Sorgepflichten hat.

Soweit die Amtsbeauftragte in ihrer Berufung darauf abzielt, bei einem Strafrahmen von nunmehr bis zu € 10.628,20 betreffend die Abgabenhinterziehung den Strafrahmen der Finanzordnungswidrigkeit bis zu € 5.000,00 zusätzlich zu berücksichtigen, ist auf § 21 Abs. 2, erster Satz FinStrG zu verweisen, wonach die einheitliche Geld- oder Freiheitsstrafe jeweils nach der Strafdrohung zu bestimmen ist, welche die höchste Strafe androht. Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafrahmen richtet sich daher ausschließlich nach dem Strafsatz des § 33 Abs. 5 FinStrG und beträgt bis zu € 10.628,20 (und nicht – wie möglicherweise von der Amtsbeauftragten angedacht – bis zu € 15.628,20).

Im Sinne des § 23 Abs. 2, 2. Satz FinStrG ist zunächst zu berücksichtigen, dass die Verkürzung bzw. der Abgabenausfall nur vorübergehend hätte eintreten sollen.

Läge ein gleichsam durchschnittliches Verschulden des Täters vor, hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und wäre ebenso von durchschnittlichen wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnissen des Herrn W auszugehen, ergäbe sich – unter Vornahme eines typisierten Abschlages um ein Drittel zur Berücksichtigung des tatbildimmanenten geringeren Unrechtsgehaltes der im Vergleich zu Hinterziehungen nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) nur vorübergehenden Abgabenvermeidungen bei Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG – ein Ausgangswert an Geldstrafe von gerundet € 3.500,00.

Ausgehend von einem durchschnittlichen Verschuldensgrad (ein höherer Grad des Verschuldens liegt entgegen der Forderung der Amtsbeauftragten nicht vor) stehen dem Erschwerungsgrund der Mehrzahl der deliktischen Angriffe als Milderungsgründe die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Beschuldigten, seine wenngleich eingeschränkte Mitwirkung an der Aufklärung der strafrelevanten Sachverhalte (durch die Zurverfügungstellung der Belege, aus denen die Zahllasten berechnet werden konnten), die finanzielle Zwangslage des Unternehmens, welche ihn offensichtlich zu seinem deliktischen Verhalten verleitet hat sowie die teilweise Schadensgutmachung gegenüber, sodass in Abwägung dieser Argumente der Ausgangswert auf € 2.400,00 abgemildert werden kann.

Unter Berücksichtigung der oben dargestellten derzeitigen schlechten Einkommens- und Vermögenslage des Beschuldigten ergibt sich solcherart eine Geldstrafe von lediglich € 1.400,00 (dies sind 13,18 % des Strafrahmens) als angemessen.

Anhaltspunkte für eine Unterschreitung der Mindestgeldstrafe gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG liegen nicht vor.

Diese Ermessensbegründung gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wenngleich der Umstand der derzeit ungünstigen Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Beschuldigten außer Ansatz zu lassen ist. In Abwägung dieser Argumente war die Ersatzfreiheitsstrafe mit neun Tagen zu bemessen.

Die Höhe der Kosten ergibt sich aus § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach diese pauschal mit 10% der Höhe der verhängten Geldstrafe zu bemessen sind.

Die Amtsbeauftragte wird mit ihrer Berufung auf die obigen Ausführungen verwiesen.

Linz, am 6. Oktober 2011