



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat Wien 3

GZ. FSRV/0020-W/09

## Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Wien 3 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofräatin Dr. Michaela Schmutzer sowie die Laienbeisitzer Herbert Frantsits und Mag. Dr. Jörg Krainhöfner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., vertreten durch WP Dr. Herbert Glotz, 1020 Wien, Engerthstraße 169, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 11. Februar 2009 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Baden Mödling vom 4. November 2008, SpS, nach der am 13. Oktober 2009 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, der Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin M. durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Die Berufung wird Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates aufgehoben und gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG die Zurückverweisung der Sache an die Finanzstrafbehörde erster Instanz zur Ergänzung des Untersuchungsverfahrens verfügt.

### Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 4. November 2008, SpS, wurde der Berufungswerber (Bw.) der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, er

habe im Bereich des Finanzamtes Baden Mödling unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von die in § 21 des UStG entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate 3/2004-2/2005 in Höhe von € 15.632,16 und 3/2005-2/2006 in Höhe von € 19.713,72 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 € 8.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 20 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG wurden die vom Bw. zu ersetzenen Kosten des Finanzstrafverfahrens mit € 363,00 bestimmt.

Zur Begründung wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass der Bw. trotz gehöriger Ladung nicht zur Verhandlung vor dem Spruchsenat erschienen sei, sodass gemäß § 126 FinStrG in seiner Abwesenheit zu entscheiden gewesen wäre.

Die finanziellen und privaten Verhältnisse des finanzstrafbehördlich unbescholtene Bw. seien nicht feststellbar.

In den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen habe der Bw. ein Einzelunternehmen mit dem Unternehmensgegenstand des freien Gewerbes der Informationstechnologie betrieben. Er sei für sämtliche seiner steuerlichen Agenden verantwortlich gewesen.

In der aus dem Spruch ersichtlichen Zeit habe es der Bw. trotz Kenntnis seiner diesbezüglichen steuerlichen Verpflichtungen unterlassen, ordnungsgemäß Umsatzsteuervorauszahlungen zu entrichten bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt einzureichen. Er habe gewusst, dass durch sein Verhalten Umsatzsteuervorauszahlungen verkürzt würden.

Eine Schadensgutmachung habe nicht stattgefunden.

Die steuerlichen Verfehlungen hätten sich herausgestellt, als der Bw. eine Jahresumsatzsteuererklärung eingereicht habe. Mangels umgehender Entrichtung habe dieser keine strafbefreiende Wirkung zuerkannt werden können.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom 3. März 2008 sei dem am 24. Oktober 2007 angenommenen Zwangsausgleich die Bestätigung versagt worden. Die Konkursmasse habe nicht ausgereicht, um die Masseforderungen zu erfüllen.

In einem Verteidigerschreiben vom 7. März 2008 habe der Bw. geltend gemacht, dass im Falle der Erfüllung des Zwangsausgleiches der Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung zuzuerkennen sei. Des Weiteren sei angegeben worden, dass dem Bw. die Besonderheit der Soll-Besteuerung nicht bekannt gewesen sei, er viel mehr auf die ihm bekannte Regelung der Ist-Besteuerung vertraut hätte.

Ihm sei einerseits entgegenzuhalten, dass durch die Nichterfüllung des Zwangsausgleiches die Frage, ob eine strafbefreiende Selbstanzeige vorliege oder nicht gar nicht erst relevant geworden sei.

Dass er die maßgeblichen umsatzsteuerlichen Vorschriften nicht gekannt hätte, sei ebenfalls eine Ausrede. Schon aufgrund seines mehrjährigen steuerlichen Fehlverhaltens im Zusammenhang mit einer mehrjährigen unternehmerischen Tätigkeit sei eine Kenntnis in Bezug auf die monatlichen Umsatzsteuervorauszahlungen zu entnehmen. Das Motiv sei für die Feststellung des steuerlichen Fehlverhaltens irrelevant. Die Schuldform der Wissentlichkeit sei bei der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG notwendig, für die Pflichtverletzung genüge bedingter Vorsatz.

Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ergebe sich aus den nachvollziehbaren Ermittlungen des Finanzamtes, die als qualifizierte Vorprüfung dem Verfahren zugrunde zu legen seien.

Im Übrigen wäre die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages auch gar nicht bestritten worden.

Rechtlich ergebe sich aus dem festgestellten Sachverhalt, dass der Bw. sowohl objektiv als auch subjektiv das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten haben.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd die finanzbehördliche Unbescholteneit des Bw. sowie die als Selbstanzeige zu wertenden Jahresumsatzsteuererklärungen an, als erschwerend hingegen keinen Umstand.

Ausgehend von diesen Strafzumessungsgründen erscheine dem Senat die verhängte Geldstrafe tätergerecht und schuldangemessen.

Diesen Strafzumessungserwägungen entspreche auch die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 11. Februar 2009, mit welcher er vorbringt, dass das am 2. Februar behobene Schreiben (gemeint wohl das Erkenntnis des Spruchsenates) ihn vollkommen überrascht und er den

Sachverhalt ca. im März 2008 an einen namentlich genannten Anwalt in Auftrag gegeben habe. Dieser habe das Unternehmen ca. im November 2008 verlassen und er habe keine rechtliche Vertretung und müsse wegen seines schrecklichen Konkurses um Rechtshilfe ansuchen.

Die Ladung für die mündliche Verhandlung am 4. November 2008 habe den Bw. nicht erreicht und er sei auch von seinem Anwalt nicht davon informiert worden.

Die Buchhaltung sei im genannten Zeitraum (seit 1994) immer von der Wirtschaftstreuhandkanzlei XY, erstellt und alle Steuern brav bezahlt worden.

Nur betreffend der bis heute offenen Rechnungen an die Fa. T. in Höhe von ca. € 98.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer und Fa. G. ca. € 40.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer habe die Umsatzsteuer nicht beglichen werden können, da die Zahlungen bis heute nicht eingegangen seien und bis dato darum verhandelt werde.

Der derzeitige Verdienst des Bw. betrage ca. 1.100,00 monatlich und er stehe wegen der Wirtschaftskrise kurz vor der Arbeitslosigkeit. Er habe Sorgepflichten für drei Kinder und müsse monatlich € 600,00 an Alimenten bezahlen.

Selbstverständlich sei der Bw. bemüht den Schaden, sofern dieser tatsächlich angefallen sei, so rasch wie möglich gut zu machen.

#### ***Über die Berufung 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 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur möglich, sondern für gewiss hält.*

*Gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG kann die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz auch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses (Bescheides) unter Zurückweisung der Sache an die Finanzstrafbehörde erster Instanz verfügen, wenn sie umfangreiche Ergänzungen des Untersuchungsverfahrens für erforderlich hält; die Finanzstrafbehörde erster Instanz ist im weiteren Verfahren an die im Aufhebungsbescheid niedergelegte Rechtsanschauung gebunden.*

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

*Abs. 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 offengelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgaben- oder Monopolvorschriften entsprechend entrichtet werden. Werden für die Entrichtung Zahlungserleichterungen gewährt, so darf der Zahlungsaufschub "zwei Jahre" nicht überschreiten; diese Frist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Betrages an den Anzeiger zu laufen.*

*Abs. 3: Straffreiheit tritt nicht ein,*

*a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren,*

*b) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung einer Tat, durch die Zollvorschriften verletzt wurden, unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder*

*c) wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird.*

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

Zunächst ist festzustellen, dass mit den im Namen des Bw. abgegebenen

Umsatzsteuererklärungen 2005 und 2006 Umsatzsteuerrestschulden, und zwar für 2005 in Höhe von € 15.632,16 und 2006 in Höhe von € 19.713,72 einbekannt wurden. Diese Nachforderungen stellen Differenzbeträge zu den vom Bw. monatlich pünktlich, jedoch (zumindest teilweise) in zu geringer Höhe gemeldeten Umsatzsteuervorauszahlungen 3/2004-2/2005 sowie 3/2005-2/2006 (abweichendes Wirtschaftsjahr) dar.

Die Abgabe der Umsatzsteuererklärungen 2005 und 2006 ist als Selbstanzeige des Bw. anzusehen, mit welcher dieser die zu geringe Offenlegung und Entrichtung der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlungen darlegt und die tatsächliche Höhe der geschuldeten Beträge einbekennnt.

Auf Grund der abgegebenen Umsatzsteuererklärungen 2005 erfolgte nach Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Bw. (Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom 23. April 2007, GZ.) mit Bescheid vom 21. Mai 2007 eine erklärungsgemäße Erstveranlagung, wobei gemäß § 210 Abs. 4 BAO eine Frist zur Entrichtung der Umsatzsteuernachforderung bis 29. Juni 2007 gewährt wurde.

Im Zeitpunkt der Verbuchung des Umsatzsteuerbescheides 2005 wies das Abgabenkonto des Bw. ein Guthaben in Höhe von € 1.529,14 aus, welches durch die Verbuchung der Umsatzsteuernachforderung 2005 (€ 15.632,16) zur Gänze aufgebraucht wurde. In Höhe eines Betrages von € 1.529,14 steht somit, entgegen den Ausführungen des Spruchsenates,

jedenfalls eine den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG und damit das Vorliegen einer strafbefreienden Selbstanzeige jedenfalls fest.

Der Spruchsenat hat im erstinstanzlichen Erkenntnis das Vorliegen einer den § 29 Abs. 2 FinStrG entsprechenden Entrichtung mit der Begründung verneint, dass mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom 3. März 2008 dem am 24. Oktober 2007 angenommenen Zwangsausgleich die Bestätigung versagt worden sei. Der erstinstanzlich erkennende Senat hat dabei übersehen, dass im nach wie vor offenen Konkursverfahren nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und auch des Obersten Gerichtshofes die für die strafbefreiende Entrichtung der Abgabenschulden maßgeblichen Abgabenvorschriften durch die Bestimmungen des Insolvenzrechtes zurückgedrängt werden. Im gegenständlichen Fall steht bei offenen Konkursverfahren daher noch nicht fest, inwieweit eine Abgabenentrichtung nach Maßgabe insolvenzrechtlicher Vorschriften durch Ausschüttung einer Quote erfolgen wird. Soweit eine Zahlung der selbst angezeigten Beträge im Konkurs nach Maßgabe insolvenzrechtlicher Vorschriften nicht erfolgt, wird nach Abschluss des Konkursverfahrens und somit nach dem Wegfall der insolvenzrechtlichen Zahlungssperre die Entrichtung der offenen Abgabenschuldigkeiten nach Maßgabe der abgabenrechtlichen Vorschriften unverzüglich bzw. auf Grund einer sofort mit Aufhebung des Konkurses eventuell beantragten und gewährten Ratenbewilligung nach Maßgabe des § 29 Abs. 2 FinStrG zu erfolgen haben.

Genau dasselbe gilt für die Entrichtung der mit Bescheid vom 20. August 2007 im anhängigen Konkursverfahren veranlagten Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 19.713,72, für welche ebenfalls eine Entrichtung nach Maßgabe insolvenzrechtlicher bzw. in der Folge (nach Beendigung des Konkursverfahrens) abgabenrechtlicher Vorschriften und somit das Vorliegen einer strafbefreienden Selbstanzeige noch offen ist.

Die gegenständliche Finanzstrafsache wurde daher, obwohl noch nicht entscheidungsreif, vom Spruchsenat entschieden und der Bw. trotz derzeit noch nicht feststehender strafbefreiender Wirkung der Selbstanzeigen zu Unrecht einer Bestrafung unterzogen.

Weiters ist auszuführen, dass für den Fall des Nichtvorliegens einer strafbefreienden Selbstanzeige im weiteren Ermittlungsverfahren zu klären sein wird, welchen konkreten Monaten die im Rahmen der Selbstanzeigen offen gelegten Verkürzungsbeträge an Umsatzsteuervorauszahlungen zuzuordnen sind, beruhen doch laut schriftlicher Rechtfertigung vom 7. März 2008 und dem Berufungsvorbringen des Bw. die verkürzten Umsatzsteuervorauszahlungen offensichtlich auf einzelnen Leistungen gegenüber der Fa. T.

bzw. der Fa. G.. Es liegen daher berechtigte Anhaltspunkte dafür vor, dass eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nur in einzelnen Monaten der angeschuldigten Tatzeiträume und nicht in allen der erstinstanzlichen Bestrafung zugrunde gelegten Monaten erfolgt ist.

Die in der Berufung angesprochene Rechnung gegenüber der Fa. T. vom 23. September 2005 mit einem Umsatzsteuerausweis von € 12.910,00 wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung in Kopie vorgelegt. Die Rechnung an die Fa. G. ist nach Angaben des Bw. Ende 2005 (genaues Datum konnte nicht genannt werden) in Höhe von € 40.000,00 netto ausgestellt worden. Keine Anhaltspunkte konnte der Bw. mit seinem Vorbringen hinsichtlich des Entstehens der Umsatzsteuerrestschuld 2005 liefern. Im weiteren Untersuchungsverfahren wird daher auch zu ermitteln sein, in welchen Monaten des erstinstanzlich der Bestrafung zugrunde gelegten Tatzeitraumes 3/2004-2/2005 eine Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen in welcher Höhe erfolgt und ob dem Bw. insoweit eine vorsätzliche Handlungsweise nachweisbar ist.

Zur Klärung der aufgezeigten Sachverhaltsfragen und der subjektiven Tatseite bedarf es umfangreicher Ergänzungen des Untersuchungsverfahrens. Deswegen und insbesondere auch auf Grund des Umstandes, dass im gegenständlichen Fall Entscheidungsreife wegen der derzeit noch nicht beurteilbaren strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeigen noch nicht gegeben ist, verfügt der Unabhängige Finanzsenat gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses unter Zurückverweisung der Sache an die Finanzstrafbehörde erster Instanz.

Wien, am 13. Oktober 2009