



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat Linz 4

GZ. FSRV/0022-L/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Linz 4, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen NZ, ehemals Geschäftsführer und Unternehmensberater, geb. am 19XX, whft. in F, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung und der Finanzordnungswidrigkeit gemäß §§ 33 Abs. 2 lit. a und 51 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 25. Februar 2010 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Hofrat Gottfried Buchroithner, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 25. Jänner 2010, StrNr. 052-2008/00688-001,

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung wird **teilweise stattgegeben** und die im Übrigen unverändert bleibende Entscheidung in ihrem Ausspruch über Strafe und Kosten dahingehend abgeändert, dass die gemäß §§ 33 Abs. 5, 51 Abs. 2 iVm 21 Abs. 1 und 2 und 41 Abs. 1 FinStrG zu verhängende **Geldstrafe** auf

1.500,00 €

(in Worten: eintausendfünfhundert Euro)

und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe auszusprechende **Ersatzfreiheitsstrafe** auf

vier Tage

verringert werden.

Die vom Beschuldigten zu tragenden **Verfahrenskosten** werden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG mit **150,00 €** bestimmt.

II. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 25. Jänner 2010, StrNr. 052-2008/00688-001, hat das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr als Finanzstrafbehörde erster Instanz den Berufungswerber (Bw.) für schuldig erkannt, im Bereich des einschreitenden Finanzamtes als (abgabenrechtlich) Verantwortlicher der Firma K Beratungs- und Bilanzbuchhalter GmbH in Liquidation (da. StNr. 12; nach Konkursabweisung mangels Vermögen amtswegig aus dem Firmenbuch gelöscht seit 17. Juli 2009) a) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) entsprechenden Voranmeldungen, vorsätzlich eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) für die Monate 03, 04, 07 – 09, 11, 12/2007 und 01, 02, 04 – 07/2008 im Gesamtbetrag von 3.768,68 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, sowie b) vorsätzlich die abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch die Nichtabgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2006 verletzt zu haben, ohne hierdurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehen zu erfüllen und dadurch die Finanzvergehen zu a) der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und zu b) der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen zu haben.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß §§ 33 Abs. 5, 51 Abs. 2 iVm § 21 Abs. 1 und 2 und 41 Abs. 1 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von 1.800,00 € verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von fünf Tagen ausgesprochen.

Die (vom Beschuldigten zu tragenden) Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG (pauschal) mit 180,00 € bestimmt.

Zur vorgenommenen Strafausmessung führte dabei die Erstinstanz im Wesentlichen aus, dass ausgehend von einem gesetzlichen Höchstmaß für die auszusprechende Geldstrafe von 11.306,04 € (insbes. Vorliegen der Rückfallsqualifikation gemäß § 41 Abs. 1 FinStrG),

angesichts der als mildernd zu wertenden Umstände der schwierigen finanziellen Lage und der familiären Verhältnisse, der geleisteten Schadensgutmachung und des Tatsachengeständnisses, unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die im Spruch genannten Strafen als jeweils tat- und schuldangemessen zu verhängen gewesen seien.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die form- und fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 25. Februar 2010, wobei im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Trotz der zugestandenen Schuld an der Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen für die im Erkenntnis angeführten Zeiträume sei er der Ansicht, dass die ausgesprochene Strafe angesichts des entstandenen Schadens für die Finanz – so ergebe sich von 2006 bis 2008 saldiert ein entsprechendes (Umsatzsteuer-)Guthaben zu Gunsten der Gesellschaft – zu hoch ausgefallen sei.

Weiters habe der Bw. aufgrund des Scheiterns der genannten Firma einen Schuldenberg von 70.000,00 € zu tragen. Bei Unterhaltpflichten für zwei Kinder wäre es ihm ohne eigene Erwerbstätigkeit der Ehegattin nicht möglich, den Lebensunterhalt für die Familie zu bestreiten.

Da letztendlich, saldiert betrachtet, kein gravierender Schaden entstanden sei, werde ersucht, die Strafen entsprechend herabzusetzen.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Straferkenntnisse erwachsen in Teilrechtskraft, wenn nicht deren gesamter Umfang angefochten wird (vgl. z.B. VwGH vom 15. Mai 1986, 84/16/0209 – ÖStZB 1987, 206). So ist nach ständiger Rechtsprechung eine Teilrechtskraft hinsichtlich des erfolgten Schuldspruches möglich (vgl. zB. VwGH vom 19. Oktober 1995, 94/16/0123 – ÖStZB 1996, 226).

Erwächst somit ein erstinstanzlicher Schuldspruch in Teilrechtskraft, weil beispielsweise vom solcherart für schuldig erkannten Berufungswerber lediglich gegen die ausgesprochene Strafhöhe ein Rechtsmittel erhoben wurde, steht (auch) für die entscheidungsbefugte Berufungsbehörde bindend fest, dass die im erstinstanzlichen Schuldspruch umschriebenen Taten, wie im Verfahren vor der Erstbehörde festgestellt, begangen wurden. Insbesondere ist auch im betreffenden Berufungsverfahren für die (im Hinblick auf die Bestimmungen des FinStrG zu überprüfende und gegebenenfalls zu korrigierende) Strafbemessung von den in der Tat-um- bzw. -beschreibung des (teilweise) angefochtenen Straferkenntnisses genannten

Taten bzw. Tatumständen auszugehen (vgl. zB. VwGH vom 29. Juni 1999, 98/14/0177 – ÖStZB 1999, 710, bzw. UFS vom 22. Jänner 2010, FSRV/0073-L/08).

Zu der somit (im Sinne des Berufungsbegehrens und der weiteren Ausführungen) im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren infolge der hinsichtlich des Schuldspruches eingetretenen Teilrechtskraft einzig und allein einer Überprüfung im vorgesehenen Instanzenzug zugänglichen Strafzumessung durch die Erstbehörde ist anhand der Aktenlage zu der im Spruch angeführten StrNr. bzw. zu den unten genannten StNrn. und StrNr. festzustellen:

Der zum Zeitpunkt der angefochtenen Entscheidung zwei finanzstrafrechtliche Vorstrafen, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a und Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG (Erkenntnis des Einzelbeamten vom 10. November 2005 zur StrNr. 052-2005/34, sowie Strafverfügung vom 11. Oktober 2007 zur StrNr. 052-2007/56, der auch nunmehr eingeschrittenen erstinstanzlichen Finanzstrafbehörde), jeweils begangen durch die vorsätzliche, unter Verletzung der Pflichten des § 21 UStG 1994 (für die Zeiträume 01-12/2003; 01-12/2004 und 01-12/2005) bewirkte, Abgabenverkürzung und Verletzung der Offenlegungs- und Erklärungspflicht durch die Nichtabgabe der Jahreserklärungen für die Veranlagungsjahre 2003 und 2004, jeweils hinsichtlich der gewerblichen Tätigkeit als Einzelunternehmer (StNr. 78), aufweisende Bw. ist verheiratet (Ehegattin selbst gewerblich berufstätig, erfasst unter der StNr. 910 des bezeichneten Finanzamtes; zuletzt erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Einkommensteuerbescheid für 2009: 2.563,98 €) und (gemeinsam mit seiner Gattin) für zwei Kinder im Alter von 15 bzw. 20 Jahren sorgepflichtig. Seine gewerbliche bzw. einzelunternehmerische Tätigkeit als Unternehmensberater hat der Bw. (vorübergehend) eingestellt (Mitteilung der Gewerbebehörde über ein Ruhen der Berechtigung ab 30. Juni 2009). Zuletzt bezog der Bw. im Veranlagungsjahr 2010 aus einer Angestelltentätigkeit Bruttoeinkünfte iHv. annähernd 30.000,00 €. An Verbindlichkeiten hat der Bw. laut Aktenlage Rückzahlungsverpflichtungen im Zusammenhang mit der Liquidierung bzw. Auflösung der oa. GmbH, bei der er seit deren Gründung im Jänner 2006 (Gesellschaftsvertrag) die Funktion eines geschäftsführenden Gesellschafters innehatte, die im Jänner 2010 (vgl. dazu auch Bl. 98 des gegenständlichen Strafaktes) noch annähernd 70.000,00 € betragen.

Gemäß §§ 33 Abs. 5, 51 Abs. 2 iVm 21 Abs. 1 und 2 und 41 Abs. 1 FinStrG beträgt der gesetzliche Strafrahmen der hier auszumessenden Geldstrafe für die dem Bw. nunmehr (rechtskräftig) angelasteten Finanzvergehen bis zu 11.306,04 € (strafbestimmender Verkürzungsbetrag 3.768,68 € x 3). Die Obergrenze für die gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG im

Falle einer Geldstrafe zwingend (für den Fall deren Uneinbringlichkeit) zu verhängende Ersatzfreiheitsstrafe beträgt im Anlassfall sechs Wochen (§ 20 Abs. 2 FinStrG).

§ 23 Abs. 1 FinStrG zufolge bildet grundsätzlich die festgestellte Schuld des Täters die primäre Grundlage für die (gesamte) Ausmessung der vorgesehenen Strafen. Daneben sind auch die, nicht schon die Strafdrohung(en) selbst bestimmenden Erschwerungs- und Milderungsgründe [vgl. dazu §§ 32 bis 35 Strafgesetzbuch (StGB)] zu berücksichtigen bzw. diese Umstände allenfalls gegeneinander abzuwägen (§ 23 Abs. 2 FinStrG). Für die Bemessung der Geldstrafe sind nach Abs. 3 leg.cit. darüber hinaus auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Die letztangeführte Bestimmung gilt allerdings mit der Maßgabe, dass grundsätzlich auch ein nur geringes Einkommen bzw. erwiesene Vermögenslosigkeit der Verhängung einer Geldstrafe wegen begangener Finanzvergehen nicht entgegenstehen (vgl. z.B. VwGH vom 25. Juni 1998, 96/15/0041).

Für den strafbemessungsrelevanten Unrechtsgehalt der angeführten Taten ergibt sich, dass dem Bw. schon aufgrund seiner (ehemaligen) beruflichen Tätigkeit als (selbständiger) Unternehmensberater (ab November 1998) bzw. seiner Funktion als Gesellschafter-Geschäftsführer einer ua. im Bereich der (gewerblichen) Steuerberatung tätigen Gesellschaft (ab Jänner 2006), vor allem aber seit den oa. finanzstrafbehördlichen Schuldsprüchen vom 10. November 2005 (StrNr. 052-2005/34) und vom 11. Oktober 2007 (StrNr. 052-2007/56), einerseits um die Verpflichtungen des § 21 UStG 1994 und die sich an eine Nichtbekanntgabe bzw. Nichtentrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen knüpfenden finanzstrafrechtlichen Folgen und andererseits um die sich in der (rechtzeitigen) Erklärungsabgabe manifestierende abgabenrechtliche Erklärungs- bzw. Offenlegungspflicht und um die Bedeutung der (fristgerechten) Einreichung der für die einzelnen Veranlagungszeiträume sowohl für das Einzelunternehmen als auch für die von ihm vertretenen Gesellschaft zu erstattenden Jahreserklärungen bzw. um die diesbezüglichen finanzstrafrechtlichen Auswirkungen entsprechender Pflichtverletzungen wusste. Darüber hinaus wurde dem Bw. auch durch die aktenkundige Erklärungszusendung (Aufforderung) für 2006 und durch die dazu ergangenen abgabenbehördlichen Erinnerungen um seine Erklärungs- und Offenlegungspflichten die ihn als abgabenrechtlich Verantwortlichen der Gesellschaft treffende Erklärungspflicht nochmals in Erinnerung gerufen. Auf Basis dieser Feststellungen aber stellt sich das sowohl aus der Bewirkung von Vorauszahlungsverkürzungen unter Verletzung der Pflichten des § 21 UStG 1994 als auch aus der Nichterklärungsabgabe abzuleitende Schuldverhalten nicht nur hinsichtlich der bewirkten Abgabenverkürzung iSd § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, sondern auch

hinsichtlich der Pflichtenverletzung iSd § 21 UStG 1994 und der Verletzung der Erklärungspflicht (§ 51 Abs. 1 lit. a FinStrG) insgesamt als wissentlicher Tatvorsatz dar. Damit erweist sich aber die im Rahmen der Strafausmessung bedeutsame subjektive Tat- bzw. Täterkomponente als nicht bloß geringfügig und erforderten die entsprechenden, deliktstypische Folgen (Verkürzung der betreffenden Umsatzsteuervorauszahlungen iSd § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG sowie Erschwerung bzw. Verzögerung der jeweils auf gesetzmäßige Abgabenfestsetzungen zu den oa. StNrn. gerichteten Verfahrens durch die Nichtabgabe der Erklärung) nach sich ziehenden, Taten schon aus diesen Überlegungen heraus eine spürbare Sanktionierung. Auf der anderen Seite erfährt das im Rahmen der Strafzumessung gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG im Anlassfall zu beurteilende Schuldverhalten im Zusammenhang mit dem Finanzvergehen der Hinterziehung von Umsatzsteuervorauszahlungen eine nicht unwesentliche Einschränkung dadurch, dass der Vorsatz lediglich auf eine vorübergehende Abgabenverkürzung gerichtet war, wobei diesem Umstand mit einer Reduzierung des gesetzlichen Strafrahmens um ein Drittel angemessen berücksichtigt erscheint. Insgesamt ergibt sich daher anhand der Kriterien des § 23 Abs. 1 FinStrG ein Ausgangswert (für die Geldstrafe) von 4.000,00 €.

Strafmildernd (iSd § 23 Abs. 2 FinStrG) schlagen im Anlassfall zu der bereits von der Erstbehörde berücksichtigten finanziellen Zwangslage der GmbH zu den jeweiligen Tatzeitpunkten (vgl. dazu § 34 Abs. 1 Z 10 StGB), die sich aus dem Inhalt des verfahrensgegenständlichen Strafaktes als volles bzw. umfassendes Tat- und Schuldeingeständnis erweisende Beschuldigtenverantwortung (§ 34 Abs. 1 Z 17 StGB), der sich aus StNr. 157/0275 erschließenden Schadensgutmachung, sowie (allerdings in Relation zu den vorgenannten Umständen nur in geringfügigem Ausmaß) die im Zusammenhang mit der mangelnden Erklärungsabgabe 2006 entrichtete Zwangsstrafe iHv. 300,00 €, sowie die weitere Tatsache, dass der Bw. in den Jahren 2006 bis 2008 nicht nur Zahllasten nicht zum Fälligkeitstermin bekannt gegeben bzw. entrichtet, sondern auch Gutschriften bzw. Überschüsse iSd § 21 Abs. 1 UStG 1994, zum Teil in erhebliche Höhe (vgl. zB. 03/2008) nicht bzw. nicht zeitgerecht (mittels Voranmeldung), sondern erst im Nachhinein, geltend gemacht hat, zu Buche. Diesen (im Rahmen der Bemessungsüberlegungen) für den Bw. sprechenden Umständen stehen die (ebenfalls bereits im Ersterkenntnis angezogenen) einschlägigen (zwei) Vorstrafen wegen Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG, sowie die ebenfalls gemäß § 23 Abs. 2 iVm § 33 Z 1 StGB zu berücksichtigende Gegebenheit, dass der Bw. durch sein Verhalten nicht nur eine, sondern mehrere strafbare Handlungen (derselben Art) begangen hat, und das Zusammentreffen mehrerer, infolge des § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG, nur teilweise für die Höhe der sich aus den genannten Bestimmungen ergebenden

gesetzlichen Strafdrohung maßgeblicher Finanzvergehen, als straferschwerende Faktoren gegenüber.

Insgesamt erschien – unter Außerachtlassung des § 23 Abs. 3 FinStrG – anhand der dargestellten Gesamtumstände und auch unter Beachtung der zusätzlich noch zu berücksichtigenden präventiven Strafaspekte – der durch die (vorläufige) Beendigung der gewerblichen Tätigkeiten geringfügig eingeschränkten Spezialprävention (wobei grundsätzlich weder das vorläufige Ruhen der Gewerbeberechtigung noch die Liquidation der GmbH einer Wiederaufnahme der unternehmerischen Tätigkeit des Bw. auf Dauer entgegenstehen) stehen die hier jedenfalls zu beachtenden erheblichen negativen Publizitätsauswirkungen einer bloß geringfügigen Strafe für die wiederholte, wissentliche abgabenrechtliche Pflichtverletzungen durch den Angehörigen eines zur gewerblichen Vertretung Abgabepflichtiger befugten und dadurch in einem besonders hohem Ausmaß den Abgabenvorschriften bzw. deren Einhaltung verpflichteten Berufsstandes gegenüber – eine Geldstrafe von 3.000,00 € tat- und schuldangemessen.

Zieht man zusätzlich (für die Bemessung der Geldstrafe) die oa. aktuellen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Bestraften heran, kann bei gleichzeitiger Aufrechterhaltung der beabsichtigten Strafzwecke, va. angesichts der insgesamt als angespannt beurteilenden finanziellen Leistungsfähigkeit und der persönlichen Verhältnisse (Sorgepflichten) des Bw., der oa. Ausgangswert um die Hälfte auf 1.500,00 € reduziert werden.

Gleiche Erwägungen gelten mit der Maßgabe, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei der ja gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorgesehenen Sanktion des § 20 FinStrG nicht zu berücksichtigen ist, auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe. Entsprechend der üblichen finanzstrafbehördlichen Spruchpraxis, wonach für 10.000,00 € Geldstrafe annähernd ein Monat Ersatzfreiheitsstrafe auszusprechen und unter Beachtung des sich auch auf die Relation zwischen Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe beziehenden Verböserungsverbotes gemäß § 161 Abs. 3 FinStrG, konnte diese auf das ausreichend erscheinende Ausmaß von vier Tagen reduziert werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 27. Mai 2011