



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, P.N., in der Finanzstrafsache gegen A.B., W., wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung und Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 33 Abs.2 lit. a und § 51 Abs.1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 16. September 2006 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes S., vertreten durch Dr. E.S., vom 14. August 2006, SN 000/2006/00000, nach der am 6. Juli 2007 in Anwesenheit des Beschuldigten, des Amtsbeauftragten Dr. S.E. sowie der Schriftführerin N.Z. durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und das im Übrigen unverändert bleibende Erkenntnis der Finanzstrafbehörde I. Instanz in seinem Ausspruch über die Strafe dahingehend abgeändert, dass die gemäß § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG vorzuschreibende Geldstrafe auf

€ 5.000,--

(in Worten: Euro fünftausend)

und die für den Fall deren Uneinbringlichkeit gemäß § 20 FinStrG zu verhängende Ersatzfreiheitsstrafe auf

fünfundzwanzig Tage

verringert wird.

II. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 14. August 2006, SN 000/2006/00000, hat das Finanzamt S. als Finanzstrafbehörde erster Instanz den Berufungswerber nach § 33 Abs.2 lit. a und § 51 Abs.1 lit. a FinStrG für schuldig erkannt, weil er a.) vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen für die Jahre 2001 iHv. € 2.641,22; 2002 iHv. € 2.046,83 und 2003 iHv. € 8.613,13 die Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen bewirkt sowie

b.) vorsätzlich entgegen dem § 42 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/88, die Einkommensteuererklärungen der Jahre 2002 bis 2004 verspätet abgegeben und hiedurch die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs.2 lit. a FinStrG und der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs.1 lit. a FinStrG begangen hat.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß §§33 Abs 5 iVm. § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von € 6.600,-- verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 42 Tagen ausgesprochen. Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit € 363,-- bestimmt.

Bei der Strafbemessung wertete die Finanzstrafbehörde I. Instanz als mildernd die teilweisen - wenngleich nicht exkulpierten - Selbstanzeigen (der nachträglichen Offenlegungen der tatsächlichen Bemessungsgrundlagen), die geständige Verantwortung, die teilweise Schadensgutmachung und die schwierigen finanziellen Verhältnisse; als erschwerend die mehrfachen Vorstrafen, die Tatwiederholungen und das Zusammentreffen mit den Finanzordnungswidrigkeiten. In Anbetracht der schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschuldigten erscheine die verhängte Geldstrafe tat- und schuldgerecht.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 16. September 2006, in welcher im Wesentlichen beantragt wird, die Tat nicht als vorsätzlich zu qualifizieren. Nach Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages reichte der Berufungswerber mit Schriftsatz vom 10. November 2006 die Begründung der Berufung nach.

Der Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) bringt vor, er habe nicht vorsätzlich gehandelt und die „Umsatzsteuer – Restschuldbeträge“ - wenn auch verspätet - entrichtet. Die Umsatzsteuer – Veranlagung erfolgte für die Jahre 2001 bis 2003 erklärungsgemäß und wären für sämtliche Nachforderungsbeträge Zahlungen geleistet worden. Die jeweiligen Beträge wurden dargelegt. Der Bw. führte schriftlich aus:

„Der Tagessaldo hat vor der Umsatzsteuer – Veranlagung 2001 am 26.2.2003 mit EUR 15.957,83 als Rückstand betragen.

Nach Durchführung der Umsatzsteuer – Veranlagung 2003 und der Zahlungen am 12.1.2006 hat der Saldo ohne Zinsenbelastung EUR 15.739,81 betragen.

Somit ist der Saldo nach Durchführung der Umsatzsteuer – Veranlagungen geringer als zuvor geworden. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass sämtliche Umsatzsteuerbeträge erklärt am Abgabenkonto veranlagt und auch abgeführt wurden.“

Aus der Saldogegenüberstellung ergäbe sich, dass er Abgaben sehr wohl einbekannt, jedoch verspätet bezahlt habe. Zu Unrecht wären daher strafbefreiende Selbstanzeigen nicht berücksichtigt worden. In den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen habe er sich in einer finanziell äußerst angespannten Lage befunden. Er habe besonders unter Einnahmenausfällen zu leiden gehabt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 6. Juli 2007 beim Unabhängigen Finanzsenat wendete der Beschuldigte ein, er habe nach der Veranlagung und Buchung der Restschuldbeträge am Abgabenkonto die jeweiligen Abgabenschuldigkeiten bezahlt. Eine Verrechnungsweisung habe er auf den Überrechnungsanträgen, welche er im Wege der Nutzung des elektronischen *Finanzonlinesystems* durchgeführt habe, nicht abgegeben. Die Bank habe auch zugesicherte Überweisungsaufträge nicht wie vereinbart durchgeführt. Er habe in keiner Weise Abgaben hinterziehen wollen. Sämtliche Prüfungen seines Unternehmens hätten zu keinen Beanstandungen geführt.

Er wollte keinesfalls die Umsatzsteuer auf Dauer nicht zahlen und habe daher die Umsätze in den Jahressteuererklärungen auch offen gelegt. Der Sachverhalt sei in objektiver Hinsicht richtig, jedoch habe er in keiner Weise vorsätzlich Abgaben hinterziehen wollen. Das Vorliegen einer Finanzordnungswidrigkeit räume er ein. Die Zahlungen im Zusammenhang mit der Veranlagungen der Jahresumsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2003 wären zu seinen Gunsten zu berücksichtigen. Die eingereichten Abgabenerklärungen wären daher als Selbstanzeigen mit straufhebender Wirkung zu behandeln.

Hinsichtlich seiner persönlichen und wirtschaftlichen Situation gab der Bw. an, für drei Kinder sorgepflichtig zu sein. Er besitze gemeinsam mit seiner Gattin ein Einfamilienhaus, welches hypothekarisch belastet ist.

Der Bw. übt seit 1980 den Beruf eines Wirtschaftstreuhänders und Steuerberaters aus. Er ermittelt seinen Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben Rechnung und versteuert seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (Istversteuerer).

Mit Strafverfügung der Finanzstrafbehörde I. Instanz vom 25. April 1997 wurde der Bw. schuldig erkannt, für Dezember 1995 vorsätzlich Vorauszahlungen an Umsatzsteuer iHv. ATS 189.210,-- und für die Monate Jänner bis August 1996 in Höhe von ATS 41.673,-- nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet und hiedurch das Finanzvergehen nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen zu haben. Mit Erkenntnis der Finanzstrafbehörde I. Instanz vom 13. Juni 2001, Str.L.Nr. 061/1999/00243, wurde der Bw. schuldig erkannt, vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen die Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in den Monaten Jänner bis Dezember 1997 in Höhe von ATS 40.400,-- bewirkt und hiermit das Finanzvergehen nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen zu haben.

Mit Strafverfügung vom 29. April 2003 wurde der Bw. schuldig erkannt, die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1998 bis 2001 nicht eingereicht und hiedurch das Finanzvergehen nach § 51 Abs.1 lit. a FinStrG begangen zu haben.

Am 15. März 2001 wäre betreffend den Voranmeldungszeitraum Jänner 2001 im Falle einer Zahllast die Vorauszahlung an Umsatzsteuer fällig gewesen. Tatsächlich entrichtete der Bw. am 20. März 2001 eine Zahllast in Höhe von ATS 6.967,--.

Am 17. April 2001 war betreffend den Voranmeldungszeitraum Feber 2001 im Falle einer Zahllast die Vorauszahlung an Umsatzsteuer fällig gewesen bzw. wäre spätestens bis zum Ablauf dieses Tages eine ordnungsgemäße Voranmeldung beim Finanzamt einzureichen gewesen. Tatsächlich entrichtete der Bw. am 25. April 2001 eine Zahllast in Höhe von ATS 5.284,--.

Am 15. Mai 2001 wäre betreffend den Voranmeldungszeitraum März 2001 im Falle einer Zahllast die Vorauszahlung an Umsatzsteuer fällig gewesen bzw. wäre spätestens bis zum Ablauf dieses Tages eine ordnungsgemäße Voranmeldung beim Finanzamt einzureichen gewesen. Tatsächlich entrichtete der Bw. am 21. Mai 2001 eine Zahllast in Höhe von ATS 14.076,--.

Am 15. Juni 2001 wäre betreffend den Voranmeldungszeitraum April 2001 im Falle einer Zahllast die Vorauszahlung an Umsatzsteuer fällig gewesen bzw. wäre spätestens bis zum Ablauf dieses Tages eine ordnungsgemäße Voranmeldung beim Finanzamt einzureichen gewesen. Tatsächlich entrichtete der Bw. am 20. Juni 2001 eine Zahllast in Höhe von ATS 13.197,--.

Am 16. Juli 2001 wäre betreffend den Voranmeldungszeitraum Mai 2001 im Falle einer Zahllast die Vorauszahlung an Umsatzsteuer fällig gewesen bzw. wäre spätestens bis zum Ablauf dieses Tages eine ordnungsgemäße Voranmeldung beim Finanzamt einzureichen

gewesen. Tatsächlich entrichtete der Bw. am 20. Juli 2001 eine Zahllast in Höhe von ATS 19.668,--.

Am 16. August 2001 wäre betreffend den Voranmeldungszeitraum Juni 2001 im Falle einer Zahllast die Vorauszahlung an Umsatzsteuer fällig gewesen bzw. wäre spätestens bis zum Ablauf dieses Tages eine ordnungsgemäße Voranmeldung beim Finanzamt einzureichen gewesen. Tatsächlich entrichtete der Bw. am 20. August 2001 eine Zahllast in Höhe von ATS 18.625,--.

Am 17. September 2001 wäre betreffend den Voranmeldungszeitraum Juli 2001 im Falle einer Zahllast die Vorauszahlung an Umsatzsteuer fällig gewesen bzw. wäre spätestens bis zum Ablauf dieses Tages eine ordnungsgemäße Voranmeldung beim Finanzamt einzureichen gewesen. Tatsächlich entrichtete der Bw. am 19. September 2001 eine Zahllast in Höhe von ATS 38.827,--.

Am 15. Oktober 2001 wäre betreffend den Voranmeldungszeitraum August 2001 im Falle einer Zahllast die Vorauszahlung an Umsatzsteuer fällig gewesen bzw. wäre spätestens bis zum Ablauf dieses Tages eine ordnungsgemäße Voranmeldung beim Finanzamt einzureichen gewesen. Tatsächlich entrichtete der Bw. am 18. Oktober 2001 eine Zahllast in Höhe von ATS 10.126,--.

Am 15. November 2001 wäre betreffend den Voranmeldungszeitraum September 2001 im Falle einer Zahllast die Vorauszahlung an Umsatzsteuer fällig gewesen bzw. wäre spätestens bis zum Ablauf dieses Tages eine ordnungsgemäße Voranmeldung beim Finanzamt einzureichen gewesen. Tatsächlich ist am 27. November 2001 eine Zahllast in Höhe von ATS 4.309,-- vorangemeldet worden.

Die Umsatzsteuerzahllast für den Monat Oktober 2001 wurde in Höhe von ATS 4.210,-- am 21. Dezember 2001 entrichtet. Die Umsatzsteuerzahllasten für den Monat November 2001 wurde am 25. Jänner 2002 in Höhe von € 1.361,45; für den Monat Dezember 2001 am 27. Feber 2002 in Höhe von € 2.225,61 bekannt gegeben und gebucht. Diese Feststellungen ergeben sich aus den Buchungen am Abgabekonto (Buchungsabfrage zum Abgabekonto vom 3. Juli 2007).

Nachdem der Beschuldigte für das Jahr 2001 weder die Einkommen- noch Umsatzsteuerjahreserklärung fristgerecht eingereicht hat, ermittelte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege und setzte mit Bescheid vom 18. März 2003 die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 in Höhe von € 15.115,95 fest. Der Nachforderungsbetrag (Restschuld) betrug € 1.697,06 (Umsatzsteuerbescheid vom 18. März 2003).

Der Beschuldigte erhob dagegen mit Schriftsatz vom 23. April 2003 Berufung und ersuchte um erklärungsgemäße Veranlagung. Die Abgabenerklärungen würden bis zum 3. Mai 2003

nachgereicht werden. Am 9. Mai 2003 reichte er die Abgabenerklärungen für das Jahr 2001 nach und wurden die Abgaben erklärungsgemäß festgesetzt. Die Restschuld (Umsatzsteuernachforderung) für das Jahr 2001 betrug schließlich € 2.641,22.

Im Zeitraum vom 18. März 2003 bis 11. Juni 2003 reduzierte sich der aushaftende Saldo am Abgabenkonto von € 17.451,84 auf € 12.946,01. Folgende Gutschriften langten am Abgabenkonto ein:

27. März 2003	€ 1.000,--	Barvollstreckung
23. April 2003	€ 1.000,--	Barvollstreckung
10. Juni 2003	€ 1.149,76	Festsetzung - Einkommensteuerbescheid
10. Juni 2003	€ 464,--	Vierteljahresbuchung
11. Juni 2003	€ 3.171,00	Übertragung – Überrechnung vom Abgabenkonto des T.

Der Überrechnungsantrag betreffend des Betrages in Höhe von € 3.171,-- vom Abgabenkonto des T. weist keine Verrechnungsweisung mit der Umsatzsteuernachforderung des Jahres 2001 auf.

Für das Jahr 2002 wurden Umsatzsteuerzahllasten mittels Voranmeldungen bekanntgegeben. Die Zahllasten betrugen für Jänner € 745,04; für Feber € 577,57; für März € 781,00; für April € 773,00; für Mai € 1.723,04; für Juni € 580,26; für Juli € 524,60; für August € 682,00; für September – € 11,16; für Oktober € 112,20; für November € 761,00 und für Dezember € 2.338,00.

Nachdem der Beschuldigte für das Jahr 2002 weder die Einkommen- noch Umsatzsteuerjahreserklärung fristgerecht eingereicht hat, ermittelte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege und setzte mit Bescheid vom 19. Mai 2004 die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 in Höhe von € 11.000,00 fest. Der Nachforderungsbetrag betrug € 1.413,42 (Umsatzsteuerbescheid vom 19. Mai 2004).

In der Berufung vom 23. Mai 2004 gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002 übermittelte der Bw. die Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen und ersuchte um erklärungsgemäße Veranlagung. Die Restschuld (Umsatzsteuernachforderung) für das Jahr 2002 betrug schließlich € 2.046,83. Die endgültige Festsetzung der Einkommensteuer ergab eine Gutschrift in Höhe von € 1.860,60.

Für das Jahr 2003 wurden Umsatzsteuerzahllasten mittels Voranmeldungen bekanntgegeben. Die Zahllasten betrugen für Jänner € 259,00; für Feber € 208,60; für März € 296,00; für April € 697,60; für Mai € 486,00; für Juni € 580,26; für Juli € 359,91; für August € 3,90; für September € 49,00; für Oktober € 947,00; für November € 380,00 und für Dezember € 518,40.

Nachdem der Beschuldigte für das Jahr 2003 die Einkommen- und Umsatzsteuerjahreserklärung nicht fristgerecht eingereicht hat, ermittelte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege und setzte mit Bescheid vom 28. September 2005 die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 in Höhe von € 8.000,00 fest. Der Nachforderungsbetrag betrug € 1.708,71. Am 3. November 2005 wurde Berufung erhoben. Nachdem das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag erlassen hat, übermittelte der Bw. am 30. November 2005 die Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärung für das 2003 und ersuchte um erklärungskonforme Veranlagung. Die ausgewiesene Restschuld (Umsatzsteuernachforderung) für das Jahr 2003 betrug schließlich € 8.613,13 (Umsatzsteuerbescheid vom 2. Dezember 2005).

In der Folge entrichtete der Bw. am 23. Dezember 2005 einen Betrag iHv. € 798,-- und einen Betrag iHv. € 6.684,-- jeweils mittels Überrechnung von einem anderen Abgabenkonto. In beiden Überrechnungsanträgen scheint eine Verrechnungsweisung mit bestimmten Abgabenschuldigkeiten nicht auf, sodass die jeweils ältesten ausstehenden Abgabenschuldigkeiten getilgt wurden.

Am 18. März 2003 hafteten € 17.451,84 unberichtigt aus. Am 2. Dezember 2005 (Zeitpunkt der beschiedsmäßigen Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2003) hafteten am Abgabenkonto € 20.847,41 unberichtigt aus.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 119 Abs.1 BAO haben Abgabepflichtige die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabevorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs.2 leg.cit. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen. Gemäß § 21 Abs.1 UStG 1994 hatte im strafelevanten Zeitraum ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer bzw. der Wahrnehmende der steuerlichen Interessen spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) selbst zu berechnen

war. Die Voranmeldung galt als Steuererklärung. Der Unternehmer hatte eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Wurde die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet oder ergab sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfiel laut § 1 einer Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl II 1998/206, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung; letzteres gilt ab dem 1. Jänner 2003 nur mehr in den Fällen, in denen die Umsätze des Unternehmers im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000,-- € nicht überstiegen haben.

Der Zeitlauf bis zum Eintritt der diesbezüglichen Fälligkeit der Zahllasten eines Jahres verkürzte sich für die Zeiträume bis Ende 2002 allenfalls um einen Monat für den Fall der nicht zeitgerechten Entrichtung der Sondervorauszahlung im vorangegangenen Kalenderjahr (§ 21 Abs.1a UStG 1994 in der damals geltenden Fassung).

Gemäß § 51 Abs.1 lit. a FinStrG macht sich derjenige, der, ohne hiedurch den Tatbestand anderer Finanzvergehen zu erfüllen, vorsätzlich derartige abgabenrechtliche Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten verletzt, entsprechender Finanzordnungswidrigkeiten schuldig.

Gemäß § 21 Abs.4 UStG 1994, § 24 Abs.1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) bzw. § 39 Abs.1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 wird der Unternehmer bzw. Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer bzw. Einkommensteuer veranlagt, wobei er eine entsprechende Steuererklärungen abzugeben hat. Diese Steuererklärungen waren - bis zur Einführung der elektronischen Abgabenerklärung mit BGBl I 2003/124 ab Veranlagung 2003 - bis einschließlich betreffend dem Veranlagungsjahr 2002 gemäß § 134 Abs.2 BAO in der damals geltenden Fassung bis zum Ende des Monats März des Folgejahres einzureichen gewesen, wobei - hier nicht relevant - das Finanzamt im Falle von durch den Steuerpflichtigen im Veranlagungsjahr bezogenen nichtselbständigen Einkünften betreffend die Einkommensteuererklärung eine generelle Nachfrist bis zum 15. Mai des Folgejahres gewährte.

Gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG macht sich ein Unternehmer bzw. Wahrnehmender der steuerlichen Interessen einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt.

Dabei war gemäß § 33 Abs.3 FinStrG eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn die selbst zu berechnenden Abgaben (hier: die Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen

Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet worden waren (lit.b) bzw. die nicht bescheidmäßig festzusetzenden Gutschriften zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht worden waren (lit.d).

Hingegen macht sich derjenige - anstelle von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG - einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs.1 FinStrG schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem er beispielsweise zur Verheimlichung seiner umsatzsteuerpflichtigen Erlöse Umsatzsteuervorauszahlungen nicht entrichtet, keine Umsatzsteuervoranmeldungen einreicht und auch jegliche weitere Information über diese Erlöse in den Steuererklärungen verheimlicht oder derartige Jahressteuererklärungen nicht einreicht, sodass die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer zu niedrig festgesetzt wird.

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs.1 FinStrG hingegen ist zu sprechen, wenn ein abgabepflichtiger Unternehmer bzw. der Wahrnehmende der steuerlichen Interessen eines Unternehmens vorsätzlich solcherart unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr zu bewirken versucht, wobei gemäß § 13 Abs.2 FinStrG eine Tat dann versucht ist, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt hat (indem er beispielsweise die Einreichung der Steuererklärungen beim Finanzamt unterlässt in der Hoffnung, die Abgaben würden im Schätzungswege nicht bzw. zu niedrig festgesetzt werden).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen, zumindest versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach § 33 Abs.1 FinStrG konsumiert eine solche wegen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter Umsatzsteuervorauszahlung in der zu verkürzen versuchten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs.1 lit.a FinStrG zu bestrafen wären.

Kam es dem Finanzstraftäter bei seiner vollendeten bzw. versuchten Abgabenhinterziehung darauf an, sich durch deren wiederkehrenden Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, handelte er gewerbsmäßig (§ 38 Abs.1 lit.a FinStrG in der ab dem 13. Jänner 1999 geltenden Fassung).

Bedingt vorsätzlich handelt dabei nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der 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.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs.3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Absichtlich handelt gemäß § 5 Abs.2 StGB ein Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

Analysiert man die oben dargestellte Faktenlage, ist vorerst zu prüfen, ob die in der mündlichen Berufungsverhandlung erhobenen Einwendungen greifen könnten, die festgestellten Beträge an nicht entrichteten Umsatzsteuervorauszahlungen würden infolge Uneinbringlichkeit von Forderungen nicht den zu den Fälligkeitszeitpunkten existierenden Abgabenschulden entsprechen.

§ 16 Abs.1 Z.1 UStG 1994 führt in diesem Zusammenhang aus, dass für den Fall einer Änderung der Bemessungsgrundlage (des Entgeltes) für einen steuerpflichtigen Umsatz (weil das Entgelt uneinbringlich geworden ist) der Unternehmer (bzw. der Wahrnehmende der steuerlichen Interessen eines solchen), der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag entsprechend zu berichtigen hat. Dabei sind die Berichtigungen aber für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. Relevant ist dabei lediglich eine gesicherte Uneinbringlichkeit, nicht die bloße Möglichkeit einer solchen.

Im vorliegenden Fall ermittelt der Beschuldigte die Bemessungsgrundlagen der fälligen Umsatzsteuerzahllast nach vereinnahmten Entgelten. Bei der Istbesteuerung entsteht die Steuerschuld für Leistungen mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind. Der Zeitpunkt der Leistung oder der Zeitpunkt der Rechnungslegung sind nicht entscheidend. Solange für eine ausgeführte Leistung kein Entgelt vereinnahmt wurde, kann bei Istbesteuerung keine Steuerschuld entstehen (Ruppe, Umsatzsteuerkommentar 3. Auflage, Tz. 27 zu § 17).

Daher wirken sich die vom Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlungen angeführten Forderungsausfälle auf die Umsatzsteuer nicht aus. Der Bw. hatte nämlich für nicht vereinnahmte Entgelte keine Umsatzsteuer zu entrichten gehabt. Dem Einwand des Bw. in der mündlichen Verhandlung, er habe Forderungsausfälle erlitten und deshalb die Umsatzsteuer nicht entrichten können, ist somit nicht stichhältig.

Die zur Berechnung der strafbestimmenden Wertbeträge herangezogenen Umsatzsteuerjahreserklärungen wurden vom Beschuldigten selbst erstellt, dem die obigen Bestimmungen aufgrund seines Berufes bestens vertraut sind.

Der im Tatbegehungszeitraum in finanziellen Nöten steckende Beschuldigte hat sich entschlossen, für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember der Jahre 2001, 2002 und 2003 die Umsatzsteuervorauszahlungen um einen Betrag in Höhe von insgesamt € 13.301,18 verkürzt zu entrichten und diese Vorauszahlungen gegenüber dem Fiskus vorerst einmal zu verheimlichen. Das Finanzamt musste in weitere Folge für die Jahre 2001 bis 2003 die Bemessungsgrundlagen für die Veranlagung der Umsatz- und Einkommensteuer im Schätzungswege ermitteln, weil der Beschuldigte auch die Abgabenerklärungen nicht frist- und termingerecht eingereicht hat. Nachdem das Finanzamt die Umsatzsteuer für diese Jahre im Zuge eines abgabenbehördlichen Berufungsverfahrens erklärungsgemäß veranlagt hat, leistete der Beschuldigte zwar Zahlungen und Überrechnungen auf sein Abgabenkonto (teilweise) in Höhe der ausgewiesenen Umsatzsteuernachforderungen, versah diese jedoch nicht mit einer Verrechnungsweisung. Die Umsatzsteuerzahllasten hafteten daher weiter unberichtigt aus. Ältere aushaftende Abgabenschuldigkeiten wurden entsprechend der Bestimmung des § 214 BAO getilgt.

Der Bw. gab vorerst an, diese Zahlungen mit der Weisung einer Verrechnung mit den Umsatzsteuernachforderungen versehen zu haben. Im Zuge der mündlichen Verhandlung beim Unabhängigen Finanzsenat am 6. Juli 2007 räumte er ein, dass die Zahlungen tatsächlich ohne Verrechnungsweisungen erfolgten. Er habe Probleme bei der Benützung des elektronischen Zahlungsverkehrssystems gehabt.

Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG wird, wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt.

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 offen gelegt 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 mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Betrages an den Anzeiger zu laufen.

Die Abgabe einer richtigen Umsatzsteuererklärung kann bei Einhaltung der im § 29 FinStrG normierten Voraussetzungen Straffreiheit bewirken. In Abs. 2 der bezughabenden Bestimmung wird jedoch eine Entrichtung der Abgaben im Sinne der Abgabenvorschriften gefordert. Die Entrichtung kann durch Einzahlung innerhalb der Entrichtungsfrist, bestehendes Guthaben am Abgabenkonto oder auch Umbuchung und Überrechnung erfolgen. Die Entrichtung stellt jedoch eine objektive Bedingung für die Erlangung der Straffreiheit dar. Es ist daher völlig irrelevant aus welchem Grund eine Entrichtung unterblieben ist, die Nichterfüllung dieser Voraussetzung muss nicht von einem Schuldgehalt getragen sein (UFS 2.7.2004, FSRV/0038-W/04).

Kann der Täter - aus tatsächlichen oder aus rechtlichen Gründen, schuldhaft oder nicht schuldhaft - nicht erfüllen, so kann der Strafaufhebungsgrund der Selbstanzeige eben nicht wirksam werden. Es ist in diesem Zusammenhang gleichgültig, ob der Täter durch von ihm unabhängige Umstände oder sonst durch Zufall an der Erfüllung dieser Bedingung der Schadensgutmachung gehindert worden ist.

Das Vorbringen, es habe sich der aushaftende Saldo am Abgabenkonto nicht wesentlich erhöht und er habe Zahlungen im Zusammenhang mit der Veranlagung der jeweiligen Umsatzsteuer 2001 bis 2003 geleistet trifft zu, ist jedoch mangels Verrechenbarkeit eingezahlter Beträge nicht geeignet, den Bw. zu exculpieren, zumal ältere Abgabenschuldigkeiten mit diesen Zahlungen verrechnet und getilgt wurden.

In den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung ist die Bestimmung des § 214 Abs.1 BAO zu beachten, wonach Zahlungen und sonstige Gutschriften auf die dem Fälligkeitstag ältesten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen sind. Abweichend von dieser Vorschrift kann der Abgabepflichtige in den Fällen des § 214 Abs. 4 BAO genannten Fällen eine Verrechnungsweisung erteilen. Der Bw. hat im vorliegenden Fall zwar seine Umsatzsteuerjahresschuld (wenn auch verspätet) einbekannt, jedoch keine Zahlungen mit Verrechnungsweisung iS des § 214 Abs. 4 BAO geleistet. Das Finanzamt hat daher zu Recht die geleisteten Zahlungen entsprechend der Bestimmung des § 214 BAO mit den jeweils ältesten aushaftenden Abgabenschuldigkeiten verrechnet und konnte aufgrund dieser Tatsachen von einer Entrichtung der bereits fällig gewordenen Vorauszahlungen nicht ausgegangen werden (VwGH vom 18. Oktober 1984, 83/15/0161).

Mangels Verrechnungsweisung konnten diese Zahlungen nicht mit den zu den jeweiligen Zeitpunkten der Festsetzung der Nachforderungen jüngst entstandenen

Umsatzsteuernachforderungen verrechnet werden. Die als Selbstanzeigen eingereichten Abgabenerklärungen konnten daher eine strafaufhebende Wirkung nicht bewirken.

Im Übrigen tritt Straffreiheit auch dann nicht ein, wenn gemäß § 29 Abs.3 lit. b FinStrG zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder teilweise entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war. Genau dies trifft auf vorliegenden Sachverhalt zu. Der Bw. wusste im im Zeitpunkt der Einreichung der Jahresumsatzsteuererklärungen, dass die Abgabenbehörde die Abgabenverkürzungen – wenn auch nicht im genauen Ausmaß - erkannt hat und reichte in diesem Wissen im Zuge der Berufungsverfahren die Umsatzsteuerjahreserklärungen ein.

Der Beschuldigte wusste auch aufgrund seiner Vorstrafen genauestens darüber Bescheid, dass die unverzügliche Entrichtung der betreffenden Abgaben unabdingbare Voraussetzung für die Erlangung der strafaufhebenden Wirkung der verspätet eingereichten Jahreserklärungen ist. Schließlich wurde er bereits im Jahr 2001 im Zuge eines abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahrens über einen Abrechnungsbescheid gemäß § 216 BAO auf die Verrechnungsbestimmungen gemäß § 214 BAO hingewiesen.

Der Bw. befindet sich in schwierigen wirtschaftlichen Verhältnissen. Er hat über einen Zeitraum von drei Jahren Abgabenverkürzungen bewirkt, mit dem Plan, diese Verkürzungen nachträglich durch Einreichung von Umsatzsteuerjahreserklärungen und termingerechte Entrichtung der Umsatzsteuernachforderungen zu beseitigen. Aufgrund der Dauer seines Fehlverhaltens und diesem durchdachten und wohlüberlegten Vorgehen gelangt der Referent zu der Schlussfolgerung, dass der Bw. in subjektiver Hinsicht im Wissen um seine monatlichen abgabenrechtlichen Pflichten diese absichtlich verletzt hat.

Er wusste, dass er die Umsatzsteuerzahllasten nicht vollständig erklärt und entrichtet und hatte zu den jeweiligen Tatbegeheungszeitpunkten den Plan gefasst, diese Verkürzungen im Zuge der Veranlagungen der Jahresumsatzsteuer nachträglich zu beseitigen. Dabei unterlief ihm im elektronischen Zahlungsverkehr der Fehler, dass er die Überrechnungsanträge ohne Verrechnungsweisung mit den Umsatzsteuernachforderungen versehen hat.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs.3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält. Der Bw. hat gewusst, dass er Zahllasten nicht vollständig entrichtet.

Die Finanzstrafbehörde I. Instanz geht zu Recht davon aus, dass das Handeln des Beschuldigten von dem Plan getragen war, in Anbetracht der finanziell schwierigen Lage seines Unternehmens in rechtswidriger Weise von der Republik vorübergehende

Abgabenkredite zu erzwingen, welche er dann mittels der Jahressteuererklärungen nachträglich offen zu legen trachtete. Dabei hat er als langjähriger, erfahrener Unternehmer - auch aufgrund der entsprechenden Vorstrafen - über seine diesbezüglich an sich gegebenen abgabenrechtlichen Pflichten genauestens Bescheid gewusst, jedoch offenkundig in seiner wirtschaftlichen Zwangslage mit seinen begrenzten Finanzmitteln anderweitig disponiert.

Wenn der Beschuldigte einwendet, er habe nie die Absicht gehabt Abgaben zu verkürzen, ist ihm zu entgegnen, dass bei Personen, die über ein besonderes Wissen verfügen hinsichtlich der Annahme mangelnder Wissentlichkeit zur Bewirkung einer Abgabenhinterziehung ein besonderer spezifischer Begründungsbedarf besteht (OGH 19.8.1998, 13 Os 48/98).

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG ist eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bereits dann bewirkt, wenn Umsatzsteuervorauszahlungen ganz oder teilweise bis zum Fälligkeitstag nicht entrichtet wurden. Für die Verwirklichung einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist es daher tatbestandsmäßig nicht erforderlich, dass der Vorsatz der Bw. darauf ausgerichtet war, Selbstbemessungsabgaben endgültig vor der Abgabenbehörde zu verheimlichen und somit einer Versteuerung zu entziehen. Gerade beim Tatbestand nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG stellt die bloß vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils den Regelfall dar (VwGH vom 3.5.2000, 98/13/0242).

Der Bw. handelt mit einer Hartnäckigkeit, die nur den Schluss zulässt, er wolle absichtlich dem Abgabengläubiger unterjährig Abgaben vorenthalten. Dies deckt sich auch mit seiner Aussage in der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach er nachträglich alles richtig stellen und den eingetreten Schaden beseitigen wollen. Sein Handeln war von dem Plan getragen, unterjährig die Umsatzsteuervorauszahlungen nicht vollständig zu entrichten. Der Bw. hat in den Jahren 2001 bis 2003 die Jahresabgabenerklärungen verspätet im Zuge der abgabenrechtlichen Berufungsverfahren eingereicht. Zuvor musste die Abgabenbehörde I. Instanz die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermitteln und auf die eingebrachten Berufungen mit Mängelbehebungsaufträgen reagieren.

Gegen einen von ihm unternommenen Versuch einer Verkürzung an Jahresumsatzsteuer spricht, dass er die Abgabenerklärungen für 2001 bis 2003 zwar verspätet nachgereicht hat jedoch wohl nicht ernsthaft damit rechnen konnte, dass das Finanzamt in der Folge ihn bzw. sein Unternehmen einfach vergessen würde. Zumindest im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten kann somit der Nachweis einer versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer gemäß §§ 13, 33 Abs.1 FinStrG hinsichtlich der strafrelevanten Zeiträume nicht geführt werden.

Im Zuge der Veranlagungen mussten die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Erklärungen im Schätzungswege ermittelt werden. Der Bw. berief regelmäßig dagegen und musste die Abgabenbehörde vor Abgabe der Abgabenerklärungen einen Mängelbehebungsauftrag erlassen. Dabei war dem Bw. bewusst, dass er Umsatzsteuernachforderungen zu entrichten haben werde. Damit liegt ein weiteres Indiz dafür vor, der Bw. habe wissentlich Umsatzsteuervorauszahlungen nicht vollständig entrichtet und dadurch einen Steuervorteil erlangt.

Die Jahresumsatzsteuer für Jahr 2003 wurde in Höhe von € 14.004,42 festgesetzt. Die Umsatzsteuernachforderung beträgt € 8.613,13; dies entspricht ca. 58% der gesamten Umsatzsteuer des Jahres 2003. Aus diesem Vergleich leitet sich denklogisch die Schlussfolgerung ab, der Bw. habe bewusst absichtlich unterjährig geringere Vorauszahlungen geleistet und damit die Verkürzungen herbeigeführt. Die Rechtfertigung in der mündlichen Berufungsverhandlung, er habe nachträglich alles offenlegen und berichtigen wollen, bestätigt lediglich diese Schlussfolgerung des Referenten, er habe wissentlich unterjährig Abgaben verkürzt. Es trifft zu, dass der Bw. keinen Plan gefasst hat, der Abgabenbehörde diese Abgaben vollständig zu verheimlichen und vorzuenthalten, zumal er steuerlich erfasst und wiederholt geprüft worden war.

Der Beschuldigte hat daher betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner 2001 bis Dezember 2003 eine wissentliche Verletzung seiner Verpflichtung zur rechtzeitigen Einreichung von ordnungsgemäßen Umsatzsteuervoranmeldungen sowie eine ebenfalls absichtliche Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von insgesamt € 13.301,18 und damit entsprechende Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG zu verantworten.

Der gesamte vorliegende Sachverhalt führt denklogisch nur zu dem Schluss, dass der Bw. beim Abgabengläubiger vorübergehend einen Abgabenkredit erzwingen habe wollen, in der Absicht, diesen nach Veranlagung der Jahresumsatzsteuer wiederum abzudecken. Im vorliegenden Fall schlugen diese Versuche fehl, weil der Bw. es verabsäumt hat, die aufgrund der als Selbstanzeigen eingereichten Abgabenerklärungen festgesetzten Nachforderungsbeträge – den Abgabenvorschriften entsprechend – abzudecken.

Mangels einer Berufung des Amtsbeauftragten ist es der Berufungsbehörde infolge des zu beachtenden Verböserungsverbot im Sinne des § 161 Abs.3 FinStrG verwehrt, das Handeln des Beschuldigten auch als gewerbsmäßig zu qualifizieren, obwohl zweifelfrei feststeht, dass der Beschuldigte offenkundig, statt die geschuldeten Zahllasten *vollständig* dem Fiskus zu

entrichten, über Jahre hinweg zumindest anteilig diese Mittel zur Finanzierung anderweitiger Aufwendungen, darunter auch für seinen Lebensunterhalt, verwendet hat.

Als langjähriger Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, aufgrund der ihm zugegangenen Erinnerungen und der einschlägigen Bestrafungen wusste der Beschuldigte auch über die ihn als Steuerpflichtigen treffende Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen genau Bescheid.

Zu Recht wurde daher der Bw. wegen vorsätzlicher Nichteinreichung der Steuererklärungen für die Veranlagungsjahre 2002 bis 2004 betreffend seine eigene Person und damit begangener Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs.1 lit.a FinStrG schuldig gesprochen. Insoweit war der Bw. auch geständig.

Hinsichtlich der Strafbemessung erweist sich die Berufung des Beschuldigten aber zum Teil als berechtigt:

Gemäß § 23 Abs.1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung zunächst die Schuld des Täters. Nach Abs. 2 und 3 dieser Bestimmung sind bei Bemessung der Strafe dabei die Erschwerungs- und die Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen, aber auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Gemäß § 23 Abs.4 leg.cit. in der Fassung des SteuerreformG 2005, BGBl I 2004/57, in Geltung ab dem 5. Juni 2004, ist bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich wie hier betreffend die Abgabenhinterziehungen nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit einem ein Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe unterschreitenden Betrag nur zulässig, wenn besondere Gründe vorliegen.

Wenngleich diese Bestimmung als ausdrückliche Regelung für die gegenständlichen Finanzstraftaten in Anbetracht der Bestimmung des § 4 Abs.2 FinStrG noch nicht anwendbar ist, ergibt sich daraus jedenfalls ein wichtiger Hinweis zur Beachtung einer ausreichenden Generalprävention, da offenbar auch Finanzvergehen wie die verfahrensgegenständlichen Verkürzungen in ihrer Gesamtheit als durchaus eine budgetäre Wirkung habende Verfehlungen mit ausreichender Sanktion zu bedenken sind, welche andere potentielle Finanzstraftäter in der Lage des Beschuldigten von der Begehung ähnlicher Finanzstraftaten abhalten sollen.

Der Umstand, dass der Beschuldigte aufgrund seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse eine derartige Geldstrafe offensichtlich nicht bzw. nicht in Einem anlässlich seiner Fälligkeit oder möglicherweise nicht oder teilweise überhaupt nicht entrichten

kann, hindert nicht die Pflicht der Finanzstrafbehörden, eine solche entsprechend den rechtlichen Voraussetzungen vorzuschreiben (vgl. VwGH 6.12.1965, 926/65; VwGH 5.9.1985, 85/16/0044).

Gemäß § 33 Abs.5 FinStrG werden Abgabenhinterziehungen mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen der Summe der Verkürzungsbeträge geahndet, wobei gemäß § 21 Abs.1 und 2 FinStrG für die Geldstrafe diese strafbestimmenden Wertbeträge zusammenzurechnen sind.

Deshalb beträgt, ausgehend von den erwiesenen Verkürzungsbeträgen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG in Höhe von € 13.301,18, die vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte höchstmögliche Geldstrafe € 26.602,36.

Hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und wäre von einer durchschnittlichen wirtschaftlichen Situation des Beschuldigten auszugehen gewesen, berücksichtigt man den dem Tatbestand des § 33 Abs.2 lit.a FinStrG immanenten Aspekt einer nur vorübergehenden Abgabenvermeidung vorweg mit einem Abschlag von einem Drittel der Strafdrohung (sohin im gegenständlichen Fall € 8.867,40, was einen Rahmen von etwa € 17.600,-- ergäbe), wäre also eine Geldstrafe von rund € 8.800,-- zu verhängen gewesen.

Im gegenständlichen Fall sind als mildernd bei der Strafbemessung zu berücksichtigen der Umstand, dass die Verfehlungen unter (wenn auch zögerlicher) Mitwirkung des Beschuldigten aufgedeckt worden sind, indem er für 2001 bis 2003 verspätet nachträglich in Jahressteuererklärungen die verheimlichten Umsatzsteuern als Restschulden ausgewiesen hat, letztendlich seine teilweise in objektiver Hinsicht geständige und insoweit doch schuldeinsichtige Verantwortung, sowie die teilweise Schadensgutmachung und die sehr schwierigen finanziellen Verhältnisse; als erschwerend die Vorstrafen, die Tatwiederholungen, die Vielzahl der deliktischen Angriffe über Jahre hinweg und das Zusammentreffen mit den Finanzordnungswidrigkeiten. Drei einschlägige Vorstrafen vermochten den Beschuldigten nicht von seinen Verfehlungen abzuhalten.

Im vorliegenden Fall tritt aufgrund des Berufes des Beschuldigten der Aspekt der Spezialprävention sehr stark in den Vordergrund, sodass aus Gründen der Spezial- und Generalprävention (siehe oben) eine ausreichend strenge Bestrafung erforderlich ist.

Insbesondere das jahrelange, hartnäckige Verharren des Beschuldigten in seinem deliktischen Verhalten trotz des vergeblichen Einwirkens der Finanzstrafbehörde und die damit in Zusammenhang stehende negative Beispielswirkung bei Bekanntwerden einer allenfalls nur milden Bestrafung trotz einer solchen Vorgangsweise wiegt schwerer als die aufgezeigten

mildernden Umstände, sodass sich in der Gesamtschau der obige Wert leicht auf ungefähr € 10.000,-- erhöht.

Darüber hinaus ist aber auch noch die äußerst schlechte Finanzlage des Beschuldigten und seine Sorgepflichten - wie oben dargestellt - in Form eines weiteren Abschlages um die Hälfte zu berücksichtigen, weshalb sich in der Gesamtschau eine Geldstrafe von lediglich € 5.000,-- (das sind 18,79 % des Strafrahmens) als tat- und schuldangemessen erweist.

Eine weitere Verringerung der Geldstrafe ist insbesondere in Anbetracht der zu beachtenden Prävention verwehrt.

Gleiches gilt auch für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei anzumerken ist, dass dabei überdies der Aspekt der schlechten Finanzlage der Beschuldigten ohne Relevanz verbleibt, da ja laut Gesetz eine Ersatzfreiheitsstrafe gerade für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vorzuschreiben ist.

Bei der Festsetzung der Ersatzfreiheitsstrafe ist auch auf die Umstände des Einzelfalles, wie das Ausmaß der Schuld, Bedacht zu nehmen (VwGH 25.10.2005, 2006/15/0223).

Nach der Spruchpraxis wird pro einer Geldstrafe von € 7.000,-- / 8.000,-- üblicherweise eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Monat festgesetzt. Dabei rückt im gegenständlichen Fall klar der spezialpräventive Zweck der Strafe in den Vordergrund, nämlich den Bw. von der weiteren Begehung derartiger Straftaten abzuhalten. Die Herabsetzung auf 25 Tage erscheint daher als schuld- und tatangemessen und wird dem Schuldgehalt der vom Bw. gewählten Handlungsweise gerecht.

Überdies ist wiederum die Bestimmung des § 161 Abs.3 FinStrG zu beachten, weshalb eine Reduktion der Geldstrafe auch eine angemessene Verringerung der verhängten Ersatzfreiheitsstrafe zur Folge haben muss.

Unter Abwägung dieser Aspekte ist auch die über den Beschuldigten verhängte Ersatzfreiheitsstrafe spruchgemäß zu verringern gewesen.

Die Entscheidung des Ersten Senates hinsichtlich der Verfahrenskosten gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle und erweist sich als rechters.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 6. Juli 2007