



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat Wien 3

GZ. FSRV/0009-W/12

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 Mag. Dr. Jörg Krainhöfner und Direktor Herbert Frantsits als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen J.L., (Bw.) vertreten durch WP Prof. Mag. Dr. Thomas Keppert, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 1060 Wien, Theobaldgasse 19, wegen des Finanzvergehens der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 7. Oktober 2011 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 21. Juni 2011, SpS II, nach der am 11. September 2012 in Abwesenheit des Beschuldigten und in Anwesenheit seines Verteidigers, der Amtsbeauftragten Eva Maria Scherzenlehner sowie der Schriftührerin Diana Engelmaier durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

1) Der Berufung wird teilweise stattgegeben und der Spruch des Erkenntnisses wie folgt abgeändert:

J. (Bw.) ist schuldig vorsätzlich Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate August 2005 in der Höhe von € 2.011,23, Oktober 2005 in der Höhe von € 5.079,97, April 2006 in der Höhe von € 211,94 und Mai 2006 in der Höhe von € 1.271,46 nicht spätestens am fünften Tag nach

Fälligkeit entrichtet und damit eine Finanzordnungswidrigkeit nach [§ 49 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) begangen zu haben.

Gemäß [§ 49 Abs. 2 FinStrG](#) wird hierfür über ihn eine Geldstrafe in der Höhe von € 500,00 verhängt und für den Nichteinbringungsfall gemäß [§ 20 FinStrG](#) eine Ersatzfreiheitsstrafe von einem Tag festgesetzt.

Hingegen wird das Finanzstrafverfahren hinsichtlich eines Differenzbetrages an Umsatzsteuervorauszahlungen für 8,10/2005 und 4,5/2006 in Höhe von € 678,60 sowie Lohnsteuer 2004-2006 in Höhe von € 331,60 und Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfe samt Zuschlägen 2004-2006 in Höhe von € 517,16 gemäß [§§ 157, 136 FinStrG](#) eingestellt.

- 2) Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen
- 3) Die Kosten des erst- und zweitinstanzlichen Verfahrens werden gemäß [§ 185 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) mit € 50,00 bestimmt.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 21. Juni 2011, SN 1, hat der Spruchsenat als Organ des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten als Finanzstrafbehörde erster Instanz den Bw. nach [§ 49 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) für schuldig erkannt, weil er vorsätzlich Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate August und Oktober 2005, April und Mai 2006 in der Höhe von € 9.253,20 sowie für den Zeitraum 2004 bis 2006 Lohnsteuer in der Höhe von € 331,60 und Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen in der Höhe von € 517,16 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet und dadurch die Finanzordnungswidrigkeit nach [§ 49 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) begangen habe.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß § 49 Abs. 2 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von € 800,00 verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß [§ 20 FinStrG](#) eine Ersatzfreiheitsstrafe von 2 Tagen ausgesprochen.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß [§ 185 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) pauschal mit € 80,00 bestimmt.

Zur Begründung wird im Erkenntnis ausgeführt, dass der Bw. entschuldigt nicht zur mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat erschienen sei. Er sei bisher unbescholtener und

habe im Tatzeitraum eine Zimmerei geführt, in deren Rahmen er auch für die Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen und der lohnabhängigen Abgaben zuständig gewesen sei.

Mit 19. Oktober 2006 sei ein Konkursverfahren eröffnet worden, das jedoch am 9. Juli 2008 wieder aufgehoben worden sei.

Der Bw. habe es unterlassen, die im Spruch angeführten Abgabenschuldigkeiten zeitgerecht zu entrichten und die Verwirklichung des Sachverhaltes ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden. Der Schaden sei zwischenzeitig überwiegend gutgemacht.

Der Bw. habe sich durchgehend nicht schuldig bekannt.

Am 11. Jänner 2006 sei unter der StNr. 0 ein Schreiben mit dem Betreff: „Vorerhebungen der Finanzstrafbehörde I. Instanz“ ergangen (Zustellung zu eigenen Handen, Hinterlegung am 16. Jänner 2006). In diesem Schreiben werde dem Bw. mitgeteilt, dass eine Verfolgungshandlung gegen ihn gesetzt werde, da der Verdacht bestehe, er habe im Zeitraum 8-11/2005 Umsätze nicht wahrheitsgemäß offen gelegt, somit eine Verkürzung an Umsatzsteuer in noch festzustellender Höhe bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Dazu bringe der Verteidiger mehrfach vor, dass dieses Schreiben keine Verfolgungshandlung darstelle und verweise auf die herrschende Lehre und Rechtsprechung sowie eine Entscheidung des OGH (15 Os 121/00 vom 9.11.2000). Diese Entscheidung sei jedoch auf den gegenständlichen Fall nicht anzuwenden, die Selbstanzeige vom 2. Februar 2006 somit verspätet eingebracht worden.

Der Bw. sei seit 1993 unternehmerisch tätig gewesen, daher habe er Kenntnis über die ihn treffenden Verpflichtungen gehabt, bedingter Vorsatz sei demnach gegeben.

Das Vorbringen, der Bw. habe in den Jahren 2004 bis 2006 einen Steuerberater beschäftigt, weswegen ihm die geringfügigen Abfuhrdifferenzen nicht anzulasten seien, könne den Senat nicht überzeugen, da der Steuerberater keine Zustellvollmacht gehabt habe und Bescheide sowie Buchungsmitteilungen stets an den Bw. gegangen seien. Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ergebe sich aus den nachvollziehbaren Ermittlungen des Finanzamtes, die als qualifizierte Vorprüfung anzusehen seien. Im Übrigen sei die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages vom Verteidiger im letzten Schriftsatz vom 11. April 2011 auch nicht mehr bestritten worden.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat den bisherigen ordentlichen Lebenswandel, die überwiegende Schadengutmachung, das zumindest zur Höhe der Umsatzsteuervoranmeldungen abgelegte faktische Geständnis, die angespannte

wirtschaftliche Situation und die nicht strafbefreiende Selbstanzeige als mildernd, als erschwerend keinen Umstand.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 7. Oktober 2011, in der zunächst der Milderungsgrund der überlangen, nicht vom Bw. zu vertretenden Verfahrensdauer geltend gemacht wird.

Die Strafsachenstelle des Finanzamtes Lilienfeld habe am 11. Jänner 2006 ein Schreiben an den Bw. gerichtet, mit dem dieser von angeblich vorgenommenen Vorerhebungen in Kenntnis gesetzt worden sei. Die Einleitung des Finanzstrafverfahrens sei mit Bescheid vom 10. Oktober 2007 erfolgt. Am 4. März 2008 habe der Bw. einen Antrag auf Verfahrenshilfe eingebracht, über den mit Bescheid der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 17. April 2008 entschieden worden sei. Die bereits zuvor für den 24. April 2008 anberaumte mündliche Verhandlung vor dem Spruchsenat habe abgesetzt werden müssen. Die für den 25. Juni 2008 angesetzte Verhandlung sei vertagt worden, da der Vorsitzenden die am 23. Juni 2008 beim Spruchsenat eingebrachte Rechtfertigung nicht weitergeleitet worden sei.

Die nächste Verhandlung habe erst nach 2 ½ Jahren am 23. November 2010 stattgefunden, da die Amtsbeauftragte die ihr in der Verhandlung vom 25. Juni 2008 aufgetragene Stellungnahme erst am 27. September 2010 verfasst habe. Da diese Stellungnahme jedoch nicht an den Verteidiger weitergeleitet worden sei, sei das Verfahren wiederum vertagt worden. Das erstinstanzliche Erkenntnis sei ohne Verschulden des Bw. erst am 21. Juni 2011, somit fünfthalb Jahre nach jenem Zeitpunkt, zu dem der Bw. über die angeblichen Vorerhebungen informiert worden sei, verkündet worden, wobei die schriftliche Ausfertigung und Zustellung des Erkenntnisses noch mehr als zwei weitere Monate beansprucht habe.

Dennoch sei der Milderungsgrund der überlangen Verfahrensdauer nicht berücksichtigt worden.

Das Schreiben vom 11. Jänner 2006 stelle keine Verfolgungshandlung dar. Für die gegenständlichen Zeiträume seien von der steuerlichen Vertretung aufgrund des Honorarrückstandes keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben worden. Am 11. Jänner 2006 sei ein Prüfungs- und Nachschauauftrag für eine Umsatzsteuerprüfung für 8/2005 bis 11/2005 erlassen worden. Die Prüferin habe sich am 11. Jänner 2006 bei der Strafsachenstelle erkundigt, ob Verfolgungshandlungen gesetzt worden seien. In einem Rückruf sei ihr erklärt worden, dass dies nicht der Fall sei. Am 13. Jänner 2006 sei die Abhaltung einer Prüfung bei der steuerlichen Vertretung angekündigt worden.

Bei diesem Sachverhalt habe eine Sachbearbeiterin der Strafsachenstelle am 11. Jänner 2006 das verfahrensgegenständliche Schreiben zu einer Verfolgungshandlung verfasst und in dem Schreiben als maßgebliche Gründe für diesen Schritt ausgeführt, dass aufgrund der Finanzstrafbehörde vorliegender Unterlagen der Verdacht bestehe, dass der Bw. im Zeitraum 8-11/2005 Umsätze nicht wahrheitsgemäß offengelegt habe. Worum es sich bei den Unterlagen handeln sollte, sei dem Schreiben nicht zu entnehmen.

Es habe demnach nicht der Aufdeckung, Klärung und Verfolgung einer konkreten Straftat gedient. Es werde dazu auf die Entscheidung des OGH zu einer Prüfung nach [§ 99 FinStrG](#) verwiesen, worin dieser eine reine Begründung, die Umsatzsteuervoranmeldungen seien nicht eingereicht und Vorauszahlungen nicht entrichtet worden, nicht als erkennbare Absicht der Finanzstrafbehörde eine Person wegen einer bestimmten Tat zu verfolgen, beurteilt habe.

Aus der bloßen Nichtabgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung und der Unterlassung der Entrichtung von Vorauszahlungen könne nicht auf die Verwirklichung eines Finanzvergehens geschlossen werden. Das in einem derartigen Fall tatsächlich wahrgenommene Geschehen nötigt vielmehr noch nicht zum Schluss auf ein im Finanzstrafgesetz vertretenes Vorgehen, sondern lasse noch andere Deutungsmöglichkeiten offen.

Im konkreten Fall seien die Prüfungshandlungen – anders als in dem vom OGH entschiedenen Fall – nicht auf [§ 99 Abs. 2 FinStrG](#), sondern nur auf [§ 149 Abs. 1 BAO](#) gestützt. Im Zusammenspiel von Strafsachenstelle und Veranlagungsreferat sei versucht worden dem Bw. angesichts der bevorstehenden abgabenbehördlichen Prüfung „vorsorglich“ das ihm zustehende gesetzliche Recht auf Einbringung einer Selbstanzeige zu rauben.

Im Schreiben vom 11. Jänner 2006 wurde das Vorliegen von einschlägigen Unterlagen behauptet, die einen entsprechenden Tatverdacht begründen sollten, es sei aber bereits in der Rechtfertigung anhand des zeitlichen Ablaufs bewiesen worden, dass derartige Unterlagen in Wahrheit gar nicht existierten (Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlung für November 2005 am 15. Jänner 2006). Dies gelte auch für die verbleibenden Zeiträume 8/2005 und 10/2005, wie bei einer vor Verfassung der Rechtfertigung vorgenommenen Akteneinsicht in den Strafakt habe festgestellt werden können.

Es sei unstrittig, dass die Umsatzsteuern im Abgabenverfahren nicht in der richtigen Höhe festgesetzt worden seien, da diese ohne Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen sowohl vom Finanzamt als auch von der Betriebsprüfung und der damaligen steuerlichen Vertretung nach dem Soll- Prinzip ermittelt worden seien. Auf diesen Umstand sei in der Äußerung zur

Stellungnahme des Amtsbeauftragten vom 11. April 2011 ausdrücklich hingewiesen worden.
Auf diesen Einwand sei im Erkenntnis mit keinem Wort eingegangen worden.

Es liege kein Beweismittel vor, dass der Bw. ihm bekannt gegebene Lohnabgaben nicht zeitgerecht entrichtet habe. Vielmehr sei im Verfahren gar nicht erhoben worden, worauf die inkriminierten Lohnabgabendifferenzen tatsächlich zurückzuführen seien und ob sie nicht auf Fehlberechnungen der steuerlichen Vertretung oder der mit der Lohnverrechnung betrauten Mutter des Bw. beruhten.

Es gäbe keinen ermittelten Sachverhalt der einen Schulterspruch hinsichtlich der lohnabhängigen Abgaben tragen könnte, der Bescheid entbehre entgegen den Anforderungen des [§ 139 FinStrG](#) sämtlicher einschlägiger Ausführungen.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, Vorauszahlungen an Umsatzsteuer oder Vorauszahlungen an Abgabe von alkoholischen Getränken nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekannt gegeben wird, im Übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar.

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

Voraussetzung für einen Schulterspruch ist, dass die objektive und subjektive Tatseite eines Tatbestandes erfüllt ist.

Zur objektiven Tatseite ist zu bemerken, dass nach dem - die Bindung an rechtskräftige Abgabenbescheide verneinenden – Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 30. Juni 1977, B 102/75 die Finanzstrafbehörde unter Beachtung der Bestimmungen des [§ 98 Abs. 3 FinStrG](#) (freie Beweiswürdigung) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens zu beurteilen habe, ob ein Sachverhalt erwiesen sei oder nicht.

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung der Rechtsmittelentscheidung ihre Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu setzen.

Prüfungsgegenstand des zweitinstanzlichen Verfahrens ist demnach das Erkenntnis des Spruchsenates und nicht alle dem Bw. im Laufe dieses Verfahrens zur Last gelegten Anschuldigungen. Der Spruchsenat hat den oben angeführten Schulterspruch gefällt, aber eine Einstellung des Verfahrens zu den weiteren im Einleitungsbescheid und der

Einleitungsverfügung genannten Vergehen nicht vorgenommen. Diese Handlung ist durch die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz nicht nachholbar. Die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat nach der Bestimmung des [§ 161 Abs. 1 FinStrG](#) nur insoweit tätig zu werden, als eine Sache, in diesem Fall durch Berufungserhebung gegen das Erkenntnis des Spruchsenates, an sie herangetragen wird. Die Teileinstellung des Verfahrens baut demnach auf dem Schulterspruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses auf.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweit folgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Unstrittig ist, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate August und Oktober 2005, April und Mai 2006 nicht zu den gesetzlich vorgesehenen Terminen eingereicht und für diese Monate auch bis zum fünften Tag nach Fälligkeit der Vorauszahlungen keine Zahlungen geleistet wurden.

Gemäß [§ 29 Abs. 1 FinStrG](#) wird, wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung darlegt (Selbstanzeige). Die Darlegung hat, wenn die Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften den Zollämtern obliegt, gegenüber einem Zollamt, sonst gegenüber einem Finanzamt zu erfolgen. Sie 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 offen gelegt werden, und binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben ([§§ 201 und 202 BAO](#)) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des geschuldeten Betrages an den Anzeiger zu laufen und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen ([§ 212 BAO](#)) auf höchstens zwei Jahre verlängert werden. Lebt die Schuld nach Entrichtung ganz oder teilweise wieder auf, so bewirkt dies unbeschadet der Bestimmungen des § 31 insoweit auch das Wiederaufleben der Strafbarkeit.

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 hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung der Verletzung einer zollrechtlichen Verpflichtung hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale 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.

Gemäß [§ 14 Abs. 3 FinStrG](#) ist Verfolgungshandlung jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichtes, einer Staatsanwaltschaft, einer Finanzstrafbehörde oder eines im § 89 Abs. 2 genannten Organs, die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen, Beschuldigten oder Angeklagten richtet, und zwar auch dann, wenn das Gericht, die Staatsanwaltschaft, die Finanzstrafbehörde oder das Organ zu dieser Amtshandlung nicht zuständig war, die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreicht oder die Person, gegen die sie gerichtet war, davon keine Kenntnis erlangt hat.

Unter Blatt 3 des Strafaktes erliegt das im Erkenntnis und in der Berufungsschrift behandelte Schreiben der Finanzstrafbehörde vom 11. Jänner 2006, das als Verfolgungshandlung nach [§ 14 Abs. 3 FinStrG](#) bezeichnet wird. Dem Bw. wird darin ein Verdacht der Finanzstrafbehörde, er habe als Einzelunternehmer hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlungszeiträume 8-11/2005 Umsätze nicht wahrheitsgemäß offen gelegt, kundgetan und der Verdacht damit begründet, dass „Unterlagen“ vorlägen. Um welche Unterlagen es sich dabei handle, ist aus dem Schreiben nicht ersichtlich. Es erliegen dazu auch weder im Strafakt noch im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung Unterlagen, die darauf schließen lassen, dass die Finanzstrafbehörde bei Erlassung des Schreibens vom 11. Jänner 2006 einen Verdacht gehabt habe, dass in den Voranmeldungszeiträumen August und Oktober 2005 tatsächlich Vorauszahlungen angefallen sind und diese nicht der Bestimmung des § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechend entrichtet wurden. Auch im gesamten erstinstanzlichen Verfahren wurde nicht dargelegt, welcher Art diese „Unterlagen“ gewesen sein sollten. Lediglich im Vorlagebericht wird dazu ausgeführt, dass im Zeitraum 8-10/2005 Lohnabgaben gemeldet worden seien und demnach der Verdacht bestanden habe, dass das Unternehmen weiterhin tätig sei und dennoch keine Umsatzsteuervoranmeldungen erstatte.

Der Berufungssenat schließt sich der Rechtsansicht des Bw. an, dass das Schreiben der Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 11. Jänner 2006 keine wirksame Verfolgungshandlung im Sinne des [§ 14 Abs. 3 FinStrG](#) darstellt.

Verfolgungshandlungen sind solche Akte, die nach ihrer Art und Bedeutung die Absicht der Finanzstrafbehörde erkennen lassen, den gegen eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat bestehenden konkreten Verdacht auf in den Verfahrensvorschriften vorgesehene Weise zu prüfen (VwGH 20.4.1989, 89/16/0017, 21.3. 2002, 2001/16/0471, 24.9.2007, 2007/15/0094, OGH 29.7.1997, 14 Os 204/96, UFS 24.6.2004, FSRV/0165-W/03, 10.1.2005, FSRV/86-W/04, 31.3.2008, FSRV/0076-W/07, 25.4.2008, FSRV/0113-W/07, 9.9.2008, FSRV/0178-W/07, 10.4.2009, FSRV/0036-G/08).

Ob solche Amtshandlungen mit einer derartigen Zielsetzung stattgefunden haben, unterliegt der freien Beweiswürdigung und ist daher in Anbetracht ihrer verfahrensrechtlichen Relevanz auf geeignete Weise (in diversen Anschreiben, Aktenvermerken, Niederschriften etc) zu dokumentieren.

Aus der bloßen Nichtabgabe einer Voranmeldung alleine oder dem Unterbleiben einer Umsatzsteuervorauszahlung kann die Verwirklichung eines Finanzvergehens noch nicht erschlossen werden und von einer auch nur teilweisen Tatentdeckung keine Rede sein. Das tatsächlich wahrgenommene Geschehen nötigt daher noch nicht zum Schluss auf ein im Finanzstrafgesetz vertyptes Vergehen, sondern lässt noch andere Deutungsmöglichkeiten offen (OGH vom 9. November 2000, 15 Os 121/00, UFS 9.9.2008, FSRV/0178-W/07).

Ein Verdacht, dass in Folge der Bezahlung von Dienstnehmern im angeführten Tatzeitraum auf einen aufrechten Geschäftsbetriebes, die Erzielung von steuerpflichtigen Umsätzen und die Unterlassung der Meldung der Umsätze und Entrichtung von Vorauszahlungen zu schließen sei, wurde dem Bw. in dem Schreiben vom 11. Jänner 2006 nicht mitgeteilt. Die bloße Berufung auf nicht näher bezeichnete Unterlagen stellt keine nach außen erkennbare Amtshandlung wegen eines Tatverdachtes dar. Dass bei Erlassung des gegenständlichen Schreibens ein Tatverdacht wegen der Weiterbeschäftigung von Dienstnehmern gegeben war, ist auch aus den im Strafakt abgelegten Urkunden nicht ersichtlich.

Es stand dem Bw. daher offen bei Prüfungsbeginn Selbstanzeige zu erstatten.

Dazu erliegt im Strafakt unter Blatt 4 eine schriftliche Selbstanzeige des damaligen steuerlichen Vertreters vom 2. Februar 2006. Als Klient wird der Bw. genannt und bekannt gegeben, dass infolge Arbeitsüberlastung und Zeitmangel irrtümlicherweise die Umsatzsteuervoranmeldungen für 8-11/2005 und die Umsatzsteuervoranmeldung für 6/2005 nicht rechtzeitig eingereicht worden seien. Der Gesamtrückstand betrage € 10.790,05, die entsprechenden Voranmeldungen würden umgehend eingereicht. Um den guten Willen gegenüber dem Finanzamt zu zeigen, werde umgehend ein Betrag von € 1.000,00 zur Einzahlung gebracht. Den Restbetrag plane der Bw. innerhalb eines Monats nach Bescheidzustellung zur Einzahlung bringen, dazu werde um Stundung des Rückstandes ersucht. Weiters werde ersucht, von der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens Abstand zu nehmen.

Nach der Grußformel scheint auf dem Schreiben noch der Textblock:
„Umsatzsteuervoranmeldungen 8-11/2005 und 6/2005“ auf.

Auf dem im Strafakt abgelegten Original der Selbstanzeige ist handschriftlich vermerkt, dass sie am 2. Februar 2006 um 8.45 Uhr persönlich überreicht wurde. Im Arbeitsbogen Auftragsbuchnummer 2 scheint auf dem Prüfungsauftrag der Vermerk auf, dass am 2. Februar 2006 Selbstanzeige erstattet wurde, erliegt eine Kopie der Selbstanzeige und unmittelbar danach sind Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate 6, 8, 9, 10 und 11/2005 abgelegt.

Für August 2005 wird eine Vorauszahlung von € 2.553,81 einbekannt und für Oktober 2005 eine Vorauszahlung von € 5.079,97.

Der Schriftsatz mit der Bezeichnung Selbstanzeige genügt zwar nicht den Erfordernissen der Bestimmung des [§ 29 FinStrG](#) zur Darlegung der Verfehlung, da eine sofortige richtige Abgabenfestsetzung bei Bekanntgabe einer Gesamtzahllast für mehrere Voranmeldungszeiträume nicht möglich gewesen wäre, jedoch ist nach der Aktenlage - Aktenvermerk der Prüferin vom 2. Februar 2006, dass eine Selbstanzeige, UVAen, Bankkonten, Kassabuch, Eingangs- und Ausgangsrechnungen, ein Buchungsjournal und Saldenlisten übergeben worden seien - davon auszugehen, dass bei Prüfangsbeginn der Schriftsatz und die Voranmeldungen in Einem übergeben wurden und die Voranmeldungen damit ergänzender Bestandteil der Selbstanzeige waren.

In einem weiteren Schritt ist nach der Täterennennung, der Offenlegung und Darlegung der Verfehlung die Frage der Entrichtung im Sinne der Abgabenvorschriften zu prüfen.

Im Zeitpunkt der Einreichung der Selbstanzeige wies das Abgabenkonto ein Guthaben von € 1.116,32 auf, am 6. Februar 2006 ging eine Einzahlung von € 1.000,00 ein und am 9. Februar 2006 wurden die am 31. Jänner 2006 gemeldeten Lohnabgaben für Dezember 2005 (€ 1.600,48, fällig 16. Jänner 2006) gebucht und mit dem bestehenden Guthaben verrechnet.

Dem Bw. ist wiederum dabei zuzustimmen, dass nach den Vorgaben in der Selbstanzeige die Einzahlung von € 1.000,00 auf die nachgemeldeten Umsatzsteuerbeträge (dies auf die Zahllast für 6/2005 in der Höhe von € 1.191,65) anzurechnen gewesen wäre.

Eine (teilweise) Entrichtung der verfahrensgegenständlich inkriminierten Vorauszahlungen ist durch die Einzahlung des Betrages von € 1.000,00 jedoch demnach so nicht erfolgt.

Das in der Selbstanzeige gestellte Stundungsansuchen hat jedoch eine Einbringungshemmung bewirkt, es wurde erst am 6. März 2006 abgewiesen. Am 9. Mai 2006 erging letztendlich ein Rückstandsausweis. Umsatzsteuer 8/2005 wurde demnach im Ausmaß von € 2.011,23 (dabei

wurde die Umsatzsteuergutschrift für September 2005 angerechnet) und Umsatzsteuer 10/2005 im Ausmaß von € 6.859,15 nicht entsprechend den Abgabenvorschriften entrichtet.

Zur Umsatzsteuer für Oktober 2005 steht der abgabenbehördlichen Festsetzung das Parteienvorbringen im Strafverfahren entgegen, dass die Ausgangsrechnung 157 nicht in diesen Voranmeldungszeitraum fällt. In der ergänzenden Stellungnahme der Amtsbeauftragten vom 22. September 2010 wurde daher die Anschuldigung auf den ursprünglich mittels nachgereichter Umsatzsteuervoranmeldung bekannt gegebenen Betrag von € 5.079,97 eingeschränkt.

Zu dem in der Berufung weiterhin aufrecht erhaltenen Einwand, die Abgabenberechnung sei zu Unrecht nach vereinbarten statt nach vereinnahmten Entgelten erfolgt, ist auf die Stellungnahme der Prüferin (Seite 142 des Strafaktes) zu verweisen, wonach keine Aufzeichnungen nach [§ 18 UStG 1994](#) und keine vollständigen Bankauszüge vorlagen, womit eine Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten mangels entsprechender Belege nicht durchführbar gewesen sei.

Für den Zeitraum 1/2006 bis 9/2006 wurde am 27. Oktober 2006 ein Prüfungsauftrag erlassen, wobei für April 2006 vor Prüfungsbeginn weder eine Voranmeldung eingereicht noch eine Vorauszahlung erstattet wurde, für Mai 2006 am Abgabenkonto mit Buchungstag 14. August 2006 eine Zahllast in der Höhe von € 136,02 verbucht ist.

Die Prüfung wurde bereits mit dem Masseverwalter abgehalten, da am 19. Oktober 2006 das Konkursverfahren eröffnet worden war.

Die Prüfung erbrachte für April 2006 eine Zahllast von € 3.051,67 und für Mai 2006 eine Nachforderung von € 5.833,21.

Dazu wurde in der Stellungnahme des Verfahrenshelfers vom 23. Juni 2008 vorgebracht, dass die Abgabenfestsetzung nach vereinbarten Entgelten statt vereinnahmten Entgelten erfolgt sei, eine Berechnung nach vereinnahmten Entgelten erstellt sowie weitere Vorsteuern, die in der Forderungsanmeldung im Konkursverfahren ersichtlich seien, geltend gemacht.

Demnach ergibt sich für April 2006 eine Zahllast von € 211,94 und für Mai 2006 eine Zahllast von € 1.407,48 und somit abzüglich der mittels Umsatzsteuervoranmeldung einbekannten Zahllast ein nicht entrichteter Betrag von € 1.271,46).

Ebenfalls erst nach Konkurseröffnung wurde im November 2011 eine Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 2004 bis 2006 abgehalten, die zu folgenden Abgabennachforderungen geführt hat: Dienstgeberbeiträge (DB) 2004 € 31,67, Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen (DZ)

2004 € 2,95, Lohnsteuer 2005 € 131,79, DB € 175,09, DZ € 16,36, Lohnsteuer 1-10/2006 € 33,60, DB 1-10/2006 € 350,81, DZ 1-10/2006 € 32,74.

Nach den Kontoauszügen wurden im Jahr 2004 keine lohnabhängigen Abgaben für den Monat Februar gemeldet und ab April 2006 keine Lohnsteueranmeldungen mehr eingereicht.

Im Prüfungsbericht ist hinsichtlich der Abgabennachforderungen für das Jahr 2006 in der Berechnungstabelle der Monat 9 eingetragen, was den Verfahrenshelfer in seiner Stellungnahme vom 23. Juni 2008 dazu veranlasst die Annahme zu tätigen, dass die Abgabennachforderungen für 2006 gänzlich dem Monat September zuzurechnen und demnach erst vier Tage vor Konkursöffnung fällig gewesen seien. Dem widerspricht die Stellungnahme des Prüfers vom 14. Oktober 2008 (Blatt 117 des Strafaktes), wonach er ebenfalls festhält, dass nur in den ersten Monaten des Jahres 2006 Meldungen erstattet worden seien.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wurde vorgebracht, dass sich die zugrundeliegende Lohnsteuerabfuhrdifferenz für das Jahr 2006 in Höhe von 331,60 rein auf Feststellungen aus den im Zuge der Prüfung vorgelegten Lohnkonten beziehe. Der Prüfer habe nur die für Jänner gemeldeten Beträge von den laut Lohnkonto angefallenen Steuern für 2006 abgezogen. Die Löhne seien jedoch nicht ausbezahlt worden, daher sei auch die rechnerisch darauf entfallende Lohnsteuer nicht abzuführen gewesen und die Bestrafung wegen nicht fristgerechter Entrichtung unrechtmäßig. Zudem sei auszuführen, dass aufgrund der späteren Übermittlung der Buchungsmittelungen der Bw. zum Fälligkeitstag der Lohnabgaben gar nicht wissen habe können, ob die Meldungen seines steuerlichen Vertreters rechtzeitig erfolgt seien.

Dem Bw. war mangels anderslautender, seine Verantwortungslinie widerlegender Beweisergebnisse Glauben zu schenken, dass die im Erkenntnis angeführten Lohnabgaben tatsächlich nicht zu entrichten gewesen sind. Hinsichtlich der ebenfalls bestraften verspäteten Meldung geringfügiger Differenzen an Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen geht der Senat davon aus, dass diese Nachforderungen auf Berechnungsfehlern beruhen und den Bw. daran kein Verschulden trifft.

Hinsichtlich der unbestritten verspätet einbekannten Umsatzsteuervorauszahlungen ist ihm jedoch in dem im Spruch der Berufungsentscheidung abgeänderten Ausmaß bedingter Vorsatz hinsichtlich der Nichtentrichtung der geschuldeten Beträge spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit anzulasten, da er unzweifelhaft aus Vormonaten die Fälligkeiten kannte und es in seinem Verantwortungsbereich lag für eine entsprechende Begleichung Sorge zu tragen.

Gemäß [§ 23 Abs. 1 FinStrG](#) ist die Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters.

Abs. 2: Bei Bemessung der Strafe sind die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Im Übrigen gelten die [§§ 32 bis 35 StGB](#) sinngemäß.

Abs. 3: Bei der Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

Der strafbestimmende Wertbetrag beträgt € 8.574,60 die Höchststrafe nach [§ 49](#)

[Abs. 2 FinStrG](#) daher € 4.287,30 und die ausgesprochene Geldstrafe nach dem erstinstanzlichen Erkenntnis ca. 8 % der Höchststrafe.

Nach den Angaben des Verfahrenshelfers ist der Bw. derzeit arbeitslos und lebt in einer nach dem Konkurs aufgelassenen Tischlerei. Er bezieht Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe in nicht bekannter Höhe. Es bestehen keine Sorgepflichten. Seine wirtschaftliche Lage ist demnach als ausgesprochen schlecht zu bewerten.

An Milderungsgründen sind dem Bw. nach Ansicht der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz der bisherige ordentlichen Lebenswandel, die teilweise Schadensgutmachung, das zumindest zur Höhe der Umsatzsteuervoranmeldungen abgelegte faktische Geständnis, die angespannte wirtschaftliche Situation, die nicht strafbefreende Selbstanzeige und das lange Zurück liegen der Taten, als erschwerend der mehrmalige Tatentschluss anzurechnen.

Zudem hat nach ständiger Judikatur die überlange, nicht vom Bw. zu vertretende, Verfahrensdauer, sowie der Umstand, dass seit der letzten Tathandlung ein langer Zeitraum des Wohlverhaltens vergangen ist, in die Strafbemessung Eingang zu finden.

Für die überlange Verfahrensdauer wird ein Abschlag von € 180,00 angesetzt.

Unter Neubewertung der festgestellten Milderungsgründe zum Zeitpunkt der Entscheidungsfindung der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz und unter Berücksichtigung der bescheidenen wirtschaftlichen Lage des Bw. erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat die aus dem Spruch ersichtliche, wesentlich verminderte Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe tat- und schuldangemessen.

Auch die gemäß [§ 20 Abs. 1 FinStrG](#) für den Fall der Uneinbringlichkeit zu verhängende neu bemessene Ersatzfreiheitsstrafe entspricht nach Dafürhalten des erkennenden Berufungssenates dem festgestellten Verschulden des Bw. unter Berücksichtigung der genannten Milderungs- und Erschwerungsgründe.

Eine Reduktion auf eine Mindeststrafe im Sinne des [§ 23 Abs. 4 FinStrG](#) kam wegen des Nichtvorliegens eines Geständnisses zur subjektiven Tatseite und bei nicht erfolgter Schadensgutmachung aus spezial-, wie generalpräventiven Gründen nicht in Betracht.

Die Verfahrenskosten gründen sich auf [§ 185 Abs. 1 lit. a FinStrG](#), wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der Geldstrafe, maximal von € 500,00 festzusetzen ist.

Wien, am 11. September 2012